UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Martin Vraštil

Obecné opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Tomáš Sejkora, PhD.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 09. 11. 2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 269 184 znaků včetně mezer.

diplomant/diplomantka

V Praze dne

Zde bych rád poděkoval své rodině i přítelkyni, bez nichž by tato diplomová práce nikdy nebyla dopsána, jakož i panu JUDr. Tomáši Sejkorovi, PhD., za jeho vstřícné a odborné vedení při psaní této práce.

Obsah

ÚVOD **1**

1 SNIŽOVÁNÍ DANÍ DAŇOVÝMI SUBJEKTY **4**

1.1 OBECNÝ ÚVOD POSTUPŮ, KTERÝMI SI DAŇOVÉ SUBJEKTY SNIŽUJÍ DANĚ 4

1.2 TAX EVASION 8

1.3 TAX AVOIDANCE 12

1.3.1 Pojem tax avoidance *12*

1.3.2 Souvislost tax avoidance a zneužití práva *18*

1.3.3 Rozdíl mezi tax avoidance a daňovou optimalizací *20*

1.4 ZÁVĚREČNÉ SHRNUTÍ OBECNÉHO UVEDENÍ POSTUPŮ DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ, KTERÝMI SI SNIŽUJÍ DANĚ, A JEHO RELEVANCE PRO GAAR 23

2 GAAR V EU **24**

2.1 LEGISLATIVNÍ REAKCE EU NA *TAX AVOIDANCE* VE FORMĚ GAAR 24

2.2 HISTORICKÝ VÝVOJ GAAR V EU A JÍ PŘEDCHÁZEJÍCÍCH NADNÁRODNÍCH ORGANIZACÍCH 25

2.2.1 Obecnost GAAR v EU *25*

2.2.2 Pokračování ve výkladu historického vývoje GAAR v EU *27*

2.3 APLIKACE GAAR V EU 32

2.3.1 Rozsah působnosti GAAR *33*

2.3.2 Uspořádání právních jednání relevantních z hlediska stanovení daně *34*

2.3.3 Hodnotící složky GAAR *35*

2.3.3.1 *Objective tests* a *subjective tests* 36

2.3.3.1.1 Angloamerický přístup k pojmům *objective test* a *subjective test* ve srovnání s kontinentálním přístupem k pojmům *objective test* a *subjective test* 37

2.3.3.1.1.1 Angloamerické pojetí objective test a subjective test 37

2.3.3.1.1.2 Kontinentální pojetí *objective test* a *subjective test* 41

2.3.3.1.2 Objective tests 42

2.3.3.1.2.1 *Arrangement test* 42

2.3.3.1.2.2 Následek uspořádání 44

2.3.3.1.2.3 Účinek uspořádání – dosažení neoprávněné daňové výhody 45

2.3.3.1.3 *Subjective test* 46

2.3.3.1.3.1 *Purpose test* 46

2.3.4 Právní důsledky GAAR *49*

2.3.4.1 Odlišnost právních důsledků GAAR v PSD, MD, IRD a v ATAD 49

2.3.4.2 Právní důsledky GAAR v ATAD 51

2.3.4.2.1 Postup orgánů aplikujících GAAR následující ignorování zneužívajících uspořádání nebo zneužívajících částí takových uspořádání 52

2.3.4.2.2 Potíže s pojmem hospodářská podstata (*economic substance*) 52

2.3.4.2.3 Pravděpodobný obsah právních důsledků GAAR v ATAD 55

2.4 RELEVANCE ANALÝZY GAAR V EU PRO NÁSLEDNÝ POPIS GAAR V ČR 56

3 GAAR V ČESKÉ REPUBLICE **57**

3.1 LEGISLATIVNÍ PROCES PŘIJÍMÁNÍ GAAR 57
3.2 POPIS POVAHY GAAR VE VZTAHU K OTÁZCE, ZDA BYLO NUTNÉ ZAKOTVIT GAAR DO PRÁVNÍHO ŘÁDU ČR 58
3.2.1 Praxe orgánu veřejné moci jakožto pramen práva 59
3.2.2 Změna právní jistoty daňových subjektů způsobená zákonným zakotvením GAAR 62
3.3 APLIKACE ČESKÉHO GAAR 63
3.3.1 Rozsah působnosti GAAR 64
3.3.1.1 Historické okolnosti zakotvení GAAR do DŘ s ohledem na rozsah působnosti GAAR v ČR 66
3.3.2 Přítomnost právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní 68
3.3.2.1 Problém překladu pojmu *event* do češtiny jako právní událost a konsekvence pro aplikaci českého GAAR 69
3.3.3 Hodnotící složky českého GAAR 71
3.3.3.1 Objektivní a subjektivní hodnotící složky GAAR v ČR 72
3.3.3.1.1 Objektivní hodnotící složky GAAR 75
3.3.3.1.1.1 Následek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní 75
3.3.3.1.1.2 Účinek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní 77
3.3.3.1.2 Subjektivní hodnotící složky GAAR 79
3.3.3.1.2.1 Test převažujícího účelu 81
3.3.4 Právní důsledky GAAR 82
3.3.4.1 Obsah právních důsledků českého GAAR 83
3.4 *DE LEGE FERENDA* ÚVAHY NAD MOŽNÝM BUDOUCÍM VÝVOJEM ČESKÉHO GAAR 85
3.4.1 Neurčitost GAAR v ČR 86
3.4.2 Otázky ohledně zakotvení GAAR konkrétně do DŘ 87
3.4.3 Otázky ohledně skutečného obsahu právních důsledků GAAR 88

ZÁVĚR 90

SEZNAM ZKRATEK

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

OBECNÉ OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍM SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

ABSTRAKT

GENERAL ANTI-ABUSE RULE

ABSTRACT

Úvod

Jedním z důsledků světové finanční krize, která započala v roce 2008, bylo i zvýšení pozornosti vlád a médií po celém světě ohledně jednání daňových subjektů, v jejichž důsledku se snižují příjmy veřejných rozpočtů, i zvýšení zájmu o boj s tímto chováním. [1] Těmto jednáním jsou přiřazovány pojmy jako *aggressive tax planning*, *tax avoidance*, *tax abuse*, *tax fraud*, či *tax evasion*. Neustále se zvyšující propracovanost a složitost daňověprávních předpisů, zapříčiněna legislativními projevy státu v důsledku jeho zájmu na řádné správě daní, umožňuje daňovým subjektům nacházet nové způsoby, jak výslednou daň snížit.[2]

Přestože v prostoru kontinentální Evropy pokusy o boj s protiprávním jednáním daňových subjektů, kterým si snižují výslednou daň, zesílily po výše zmíněné finanční krizi, celosvětově se státy o boj s tímto chováním daňových subjektů pokoušely dávno před ní.[3] Nejdůležitějšími přístupy států a jejich orgánů k postupům daňových subjektů, kterým si protiprávně snižují daňové břímě, lze dělit do dvou kategorií, a to do kategorie postupů orgánů soudní moci a do kategorie postupů orgánů moci zákonodárné. Jedna kategorie je tedy tvořena rozhodnutími soudů (Seilerem nazývána *Judicial anti-avoidance*[4]), druhá je tvořena projevy vůle zákonodárce, která na úrovni států nejčastěji nabývá formu zákona.

Jedním z postupů států a jejich orgánů, který proti snižování daňového břemene daňovými subjekty zvolily, je legislativní zakotvení Obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem (v angličtině je toto legislativní opatření nazýváno *General Anti-Abuse Rule*

---

[1] MELDGAARD, Henrik, Jakob BUNDGAARD, Alexandru FLORISTEAN, Katja DYPPEL WEBER, RAMBØLL MANAGEMENT CONSULTING, CORIT ADVISORY, EUROPEAN COMMISSION, a DIRECTORATE-GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION. *Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report.* [online]. Luxembourg: Publications Office, 2016, s. 15 [vid. 2021-03-17]. ISBN 978-92-79-54550-4. Dostupné z: https://data.europa.eu/doi/10.2778/59284

[2] Goldsmith, Jean-Claude. Preface. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. vii. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[3] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 39 a násl., 132. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; PREBBLE, Zoë M. a John PREBBLE. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin for International Taxation* [online]. 2008, **4**(62), 151–170 [vid. 2020-10-06]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/abstract=1473612

[4] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 10 a násl. ISBN 978-3-7073-3515-6.

nebo *General Anti-Avoidance Rule*, a proto bude dále v této práci pro označení tohoto opatření užíváno jen „GAAR“, popř. v případě množného čísla takových opatření bude užíváno jen „GAARs“). Tato opatření jsou státy zaváděna do právních řádů z toho důvodu, aby na jejich základě bylo orgány veřejné moci postupováno proti vyhýbání se daním, které je v angličtině nazýváno *tax avoidance*. GAAR je, jakožto opatření státu zakotvené do právního řádu ve formě zákona, nástrojem legislativního původu, a proto spadá do druhé z výše uvedených kategorií postupů států proti *tax avoidance*. Z tohoto důvodu se tato práce zabývá především legislativními postupy ve formě GAAR, které jsou relevantní z hlediska české daňověprávní legislativy. Ta jsou vytvořena buď nadnárodním společenstvím států, které má na českou legislativu významný vliv (tedy Evropskou unií) nebo zákonodárnými orgány České republiky.

Cílem této práce je nejprve analýza a popis postupů daňových subjektů, kterými si snižují své výsledné daňové povinnosti, a následně popis legislativních reakcí EU a ČR ve formě GAAR, kterými se s takovými postupy daňových subjektů uvedené celky pokouší bojovat. Za tímto účelem se tato práce pokusí odpovědět ve svých jednotlivých částech na tyto otázky:

1) Pokud daňové subjekty dosahují svými postupy stanovení nižší daně, lze mezi těmito postupy daňových subjektů nalézt rozdíl z hlediska práva? Lze stanovit mezi těmito postupy jasnou a určitou hranici a následně vymezit jejich obsah?
2) Lze GAAR definovat? Pokud je v právu EU zakotveno GAAR, v jakém prameni nebo jakých pramenech práva EU lze GAAR nalézt? Je působnost GAAR omezena? Lze popsat strukturu GAAR v EU? Pokud se GAAR dělí na části, jaký je obsah těchto částí GAAR? Proč je GAAR „obecným pravidlem“ a co tato obecnost znamená?
3) V jakém konkrétním prameni práva lze české GAAR nalézt a jaký průběh toto zakotvení mělo? Byl český zákonodárce povinen zakotvit GAAR do právního řádu ČR? Lze porovnat strukturu GAAR v ČR se strukturou GAAR v EU? Pokud se GAAR v ČR skládá z částí, jaký je obsah těchto částí?

Tato práce je dělena do tří kapitol. První kapitola obsahuje analytický rozbor a rozlišení různých druhů jednání, postupů či chování, kterými si daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost. Rozlišení těchto druhů chování daňových subjektů je důležité z toho důvodu, že GAAR není aplikováno vůči všem možným druhům chování daňového

subjektu, kterými dosahuje snížení výsledné daně, nýbrž pouze proti určitému druhu postupů daňového subjektu. Aby si byl orgán veřejné moci aplikující GAAR vědom, za jakých okolností je oprávněn GAAR aplikovat, je nutné určit hranice mezi jednotlivými druhy jednání daňového subjektu a následně určit, který druh jednání daňového subjektu je cílem, proti kterému se má prostřednictvím GAAR bojovat.

Druhá kapitola obsahuje uvedení, strukturalizaci a analytický rozbor legislativních reakcí zákonodárných orgánů EU, tedy Evropského parlamentu a Rady Evropské Unie, nebo jejich předchůdců, které svými rysy naplňují znaky GAAR, jimiž se tento nadnárodní celek pokouší bojovat proti postupům daňových subjektů, kterými se pokouší snížit svou daňovou povinnost,

Třetí kapitola nejprve obsahuje popis legislativního procesu zakotvení GAAR do českého právního řádu a zodpovězení otázek, zda bylo nutné legislativně přijmout GAAR. V jejích dalších podkapitolách je pozornost věnována analytickému rozboru částí aplikace českého GAAR a jejich komparaci s částmi GAAR v EU. Tato kapitola je zakončena úvahami nad kvalitou současného českého GAAR a jeho možným vývojem do budoucna.

1 Snižování daní daňovými subjekty

1.1 Obecný úvod postupů, kterými si daňové subjekty snižují daně

Dříve bylo snazší odpovědět na otázku, kde a jaká je hranice mezi zakázaným a povoleným jednáním, protože tato hranice byla nalézána prostřednictvím trestního práva, na základě jeho poznatků a předpisů se rozhodovalo o rozdílu mezi prolhaností a chytrostí.[5] Dnes je nalezení odpovědi složitější, protože představy o těchto kategoriích se v některých bodech prolínají a vytvářejí tak šedou zónu, ve které se nachází jednání, která mohou být stejně tak zakazována jako obdivována.[6]

Potíže mohou nastat při rozlišování jednání, která jsou v souladu s právem, a jednáními označovaných pojmy *tax avoidance* a *tax evasion*. Tato jednání, jak bude níže vysvětleno, se liší především v tom, že *tax evasion* je zřejmé protiprávní jednání činěné za účelem částečného či úplného nezaplacení daně, zatímco *tax avoidance* je jednání, které zneužívá ustanovení právních řádů za účelem minimalizace výsledné daně.[7] Druh chování daňového subjektu, který je dnes označován právě pojmem *tax avoidance*, byl již ve 20. letech 20. století předvídán tvrzením, že mezi množinami povoleného a zakázaného jednání je přítomen teoretický prostor, v němž se vyskytuje souhrn jednání, které lze jen velmi těžko přiřadit do jedné z uvedených kategorií.[8] Ohledně obecného teoretického rozlišení mezi *tax avoidance* a *tax evasion*, které je uvedeno výše, se může zdát, že poznání a vzájemné odlišení těchto jednání v praxi je snadné. Nicméně subsumpce konkrétních jednání daňových subjektů, která se nachází v množině jednání označené výše za tzv. „šedou zónu“, pod uvedené kategorie jednání daňových subjektů zůstává v konkrétních případech při správě daní stále složitá. V zemích angloamerické právní

[5] Goldsmith, Jean-Claude. Preface. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. vii. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[6] Goldsmith, Jean-Claude. Preface. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. vii. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[7] DOVER, Robert, Benjamin FERRETT, Erik JONES, Silvia MERLER, Daniel GRAVINO, EUROPEAN PARLIAMENT, a DIRECTORATE-GENERAL FOR PARLIAMENTARY RESEARCH SERVICES. *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union I, I,* [online]. Brussels: European Parliament, 2015, s. 4 [vid. 2021-03-17]. ISBN 978-92-823-7991-2. Dostupné z: http://bookshop.europa.eu/uri?target=EUB:NOTICE:QA0415644:EN:HTML

[8] DOHR, James L. Avoidance vs. Evasion of Tax Liability. *National Income Tax Magazine* [online]. 1928, **6**(10), s. 370 [vid. 2021-03-12]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/taxtm6&i=332

kultury se pro toto rozlišení užívá doktríny „obsahu nad formou“ (tzv. *substance over form doctrine*), naopak v zemích kontinentální právní kultury se pro toto rozlišení užívá doktríny „zneužití práva“ či „zneužití formy“. [9] Ke složitosti rozlišování oprávněnosti a protiprávnosti konkrétních jednání se vyjádřil i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“), který ve své rozhodovací praxi uvedl, že *„… nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností – ostatně právo není matematika –, kdy se zákazu zneužití – jakožto výjimky z pravidla – použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na [soudcovském] uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.“* [10]

Pro správce daně je v procesu subsumování konkrétního jednání daňového subjektu pod jednotlivé kategorie jednání podle jejich souladu s právem důležitý přístup k dostatku informací o skutečnostech významných pro stanovení výsledné daně. Ze strany daňových subjektů však může docházet k zatajování údajů, a proto je správce daně donucen pohybovat se v mlze, přičemž si nemusí být vědom všech daňověprávních skutečností důležitých pro zjištění a stanovení daně ve správné výši. Správce daně je povinen stanovit daň na základě okolností rozhodných pro vyměření daně tvrzených daňovým subjektem a na jejich pravdivost se spoléhat. [11] V procesu stanovování výsledné daně tedy správce daně nemusí disponovat všemi, pro stanovení výsledné daně relevantními údaji. K nedostatku údajů může dojít i v důsledku jednání učiněných daňovým subjektem. Zároveň je ale možné, že daňový subjekt tvrdí všechny důležité skutečnosti relevantní pro stanovení daně, přičemž tyto skutečnosti jsou uspořádány tak, aby ve svém souhrnu vedly k stanovení nižší daně, než jaká by byla správcem daně stanovena, kdyby nedošlo ke vzniku takových právních skutečností.

[9] Skinner, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 3. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[10] Rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004, č. 869/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz

[11] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 243 [vid. 2021-03-11]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241; THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. New York: Kluwer Law International, 2003, s. 152. ISBN 978-90-411-9923-2.

Taková jednání lze následně zařadit do několika kategorií. Jedním z těchto možných jednání je protiprávní jednání (*tax evasion*), dalším je obcházení či zneužívání pravidel (*tax avoidance*); daňový subjekt ale také může jednáním označovaným pojmem *daňové plánování* využít výhod, které mu daňověprávní zákony nabízejí.[12] Obecně lze pak uvést, že jednání daňového subjektu, kterými se snaží snížit své daňové povinnosti, je možné rozdělit do tří kategorií podle souladu s právem. [13] První kategorii tvoří jednání spadající pod pojem *tax evasion* (ve Francii *fraud fiscale*, v Německu *Steuerhinterziehung*)[14], kterými jsou taková protiprávní jednání, která jsou daňovým subjektem činěná za účelem snížení daňových povinností či jejich úplného neplacení (postupy daňového subjektu vedoucích k tomu, že daňová povinnost ani nevznikne), jejichž protiprávnost spočívá v nedostatečném daňovém tvrzení (neučinění nebo učinění neúplného daňového tvrzení).[15] Tato jednání mohou svou společenskou závažností dosahovat závažnosti trestného činu. Druhou kategorii tvoří jednání nazývaná *tax avoidance* (ve Francii *évasion fiscale*; v Německu *Steuerumgehung*), [16] jejichž povaha spočívá v tom, že jsou učiněná pouze za účelem snížení daňových povinností, formálně v souladu se zněním daňověprávního předpisu, ovšem v rozporu s jeho smyslem a účelem.[17] Pokud jsou taková jednání následně zjištěna správcem daně, lze je označit jako neúspěšné pokusy o daňovou optimalizaci.[18] Třetí kategorie je tvořena jednáními, která lze označit pojmem daňová optimalizace. Tato kategorie obsahuje jednání, která jsou právními předpisy

[12] Goldsmith, Jean-Claude. Preface. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. vii. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[13] Zeitlin, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 91. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[14] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 156. ISBN 978-90-411-9923-2.

[15] Skinner, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 3. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[16] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 156, pozn. p. č. 74. ISBN 978-90-411-9923-2.

[17] Skinner, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 3. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[18] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 240. ISSN 0024-7081. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241

dovolena.[19] Nicméně i přes vyjádření shody na tom, že je rozdíl mezi jednáními pojmenovanými jako *tax avoidance* a *tax evasion*, tyto termíny nejsou definovány v právních předpisech, a proto jejich rozlišení nejsou přesná a určitá.[20]

Níže se tato práce bude zabývat teoretickým rozlišením a obsahem pojmů *tax avoidance* a *tax evasion*. Tyto pojmy totiž lze vnímat jako nejobecnější kategorie jednání daňového subjektu, které není v souladu s právem. Jejich součástí jsou konkrétní postupy daňových subjektů činěné za účelem snížení daňové povinnosti. Teoretické rozlišení různých kategorií jednání daňového subjektu relevantního z hlediska daňového práva je důležité nejen pro procesněprávní postupy, tedy především pro určení věcné příslušnosti orgánů veřejné moci a pro možné kompetenční spory, ale i pro rozhodování příslušného orgánu veřejné moci o takovém postupu daňového subjektu. Je nutné dodat, že popisem těchto jednání nelze vyčerpat veškerá možná jednání daňových subjektů vedoucích ke snížení daňové povinnosti. Jejich teoretickým vymezením je však dosahováno vyzdvižení nejdůležitějších znaků takových jednání a vymezení jejich hranic. Toto vymezení je následně důležité pro požadavek právní jistoty daňových subjektů, aby byly schopny předvídat, jaké následky mohou jejich postupy v rámci správy daní mít. Tedy zda budou tato jednání schválena jako přípustná (případy daňové optimalizace), zda budou obsahově pozměněna (*tax avoidance* jednání daňového subjektu může být jakožto právní důsledek aplikace GAAR redefinováno) a v důsledku tak bude daňovému subjektu znemožněno dosáhnout na daňovou výhodu, nebo vyvolají vznik odpovědnosti za přestupek nebo trestný čin. Právě proto, že GAAR je využíváno jako obranný nástroj pouze proti jednáním spadajícím do kategorie *tax avoidance*, je pro tuto práci rozlišení těchto různých pojmů, označujících kategorie postupů daňových subjektů vedoucích ke snížení daňové povinnosti, důležité.

[19] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 240, [vid. 2021-03-11]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241
[20] Zeitlin, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 91. ISBN 978-0-9505876-7-7.

1.2 Tax evasion

Postupy daňových subjektů obecně označovaných pojmem *tax evasion* jsou protiprávní jednání činěná podvodným způsobem nebo v rozporu s požadavky právního předpisu. [21] K těmto znakům *tax evasion* jsou teoretiky přiřazovány i další znaky. Němečtí a britští teoretici se shodují na tom, že se tento pojem vztahuje i na zatajení skutečností důležitých pro daňové řízení.[22] Dalšími projevy *tax evasion* jsou nepravdivá tvrzení, zastírání nebo zatajení těch skutečností, které vedou ke stanovení nižší daně správcem daně, než jaká by byla vyměřena, kdyby se postupovalo podle ustanovení daňověprávních předpisů.[23]

V Kanadě přistupují k *tax evasion* jako k vědomému jednání či vědomému opomenutí s cílem podvodně tvrdit daň. Daňovým subjektem tvrzená daň je pak nižší, než jaká by měla být podle ustanovení daňověprávních předpisů stanovena. *Tax evasion* pak bývá naplněno úmyslným opomenutím platit daň, podvodným tvrzením výdajů nebo slev na dani, anebo úmyslným zkreslením, zatajením či zadržením údajů důležitých pro řádné zjištění a stanovení daně.[24]

Finanční správa Spojených států amerických (*Internal Revenue Service*, dále jen IRS) ve svém interním manuálu pro správce daně definuje *tax evasion* jako únik před povinností platit daň jednáním směřujícím k tomu, že daň není stanovena, nebo nezaplacením již stanovené daně. *Tax evasion* je podle IRS dosahováno podvodným jednáním, lstí, zakrytím, zatajením či pokusy zkreslit nebo skrýt daňově relevantní události. Dále uvádí i demonstrativní výčet nejčastějších *tax evasion*, kterými jsou úmyslné uvedení nižšího nebo žádného příjmu, uvádění fiktivních či nesprávných slev na dani či zatajení

[21] OECD: Work on Tax Avoidance and Evasion. *Intertax* [online]. 1980, **8**(1), s. 9. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI1980003.pdf

[22] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 2. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[23] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 2. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[24] Richardson, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 9. ISBN 978-0-9505876-7-7.

majetku.[25] K tomuto pojetí *tax evasion* jako výsledku jednání osoby v rozporu se zákonem, se souhlasně vyjádřil i ministr financí Spojeného království.[26]

Ohledně vhodnosti a užívání pojmu *tax evasion* však nemusí panovat shoda. Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* a *Recolta Recycling* vnímal podvodné jednání daňových subjektů (účastnících se karuselového podvodu) jako *tax evasion*. Ve svém stanovisku totiž tento generální advokát postavil do souvislosti úmyslný únik před daňovou povinností (v anglickém znění tohoto stanoviska je použito „*to evade tax"*) a podvodem.[27] Někteří teoretici, důsledně následující tuto myšlenkovou linii, neváhají s popřením významu existence pojmu *tax evasion*. Thuronyi v tomto případě odkazuje na Dilgerova slova, který tvrdí: *„Pojem tax evasion by měl zmizet ze všech slovníků, neboť je pouhým eufemismem pro pravé pojmenování takového jednání, tedy daňový podvod."*[28]

Část jednání označovaných pojmem *tax evasion* tak naplňuje znaky podvodu. V českém právním řádu jsou obdobou této trestní podmnožiny *tax evasion* jednání vykazující znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. [29] Jednáním, které je znakem skutkové podstaty zkrácení daně *„je zvláštní případ podvodu, jímž je v rozporu se zákonem ovlivňována povinnost určitého subjektu k určité povinné platbě tím způsobem, že jsou zkreslovány, předstírány nebo zamlčovány určité skutečnosti v zájmu zastření takové povinnosti, jejího snížení nebo vylákání určité výhody ve spojitosti s ní,"*[30] kdy je třeba *„pod zkrácení takové platby podřazovat jednání, v jehož důsledku je vyměřena nižší platba, než jaká odpovídá skutečně existující povinnosti k ní, popřípadě*

---

[25] *Internal Revenue Manuals: Part 25 Special Topics, 25.1.1.2.4 Avoidance vs. Evasion* [online]. B.m.: Internal Revenue Service. 2014. Dostupné z: https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140540668450224

[26] Projev ministra financí Spojeného království Gaukeho v Poslanecké sněmovně britského Parlamentu v červenci 2010, SEELY, Anthony. *Briefing Paper: Tax avoidance and tax evasion* [online]. B.m.: House of Commons Library, s. 5. Dostupné z: https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-7948/CBP-7948.pdf

[27] Stanovisko generálního advokáta Ruize-Jaraba Colomera ze dne 14. 3. 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:174, bod 45. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0439&qid=1615468575304&from=CS

[28] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 154. ISBN 978-90-411-9923-2. ; odkazujíc na: DILGER, John. Tax Avoidance from the Practitioner's Perspective. In: SHIPWRIGHT, Adrian. *Tax avoidance and the law: sham, fraud or mitigation?* London: Key Haven, 1997. ISBN 978-1-870070-79-9.

[29] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, s. 23 a 29. ISBN 978-80-7502-226-4.

[30] SOTOLÁŘ, Alexander. § 240 (Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), bod 12. In: DRAŠTÍK, Antonín, Robert FREMR, Tomáš DURDÍK, Miroslav RŮŽIČKA, Alexander SOTOLÁŘ a kolektiv. *Trestní zákoník: komentář*. 2015. ISBN 978-80-7478-790-4. In: ASPI [právní informační systém]

není vůbec vyměřena, ačkoliv povinnost k ní vznikla. Naproti tomu úmyslné jednání, jímž je správci dané platby nepravdivě předstírána existence skutečností zakládajících jeho povinnost poskytnout peněžité plnění jako údajný přeplatek na dané platbě představuje vylákání výhody na ní.“[31] Aby daňový subjekt naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, je podle trestního zákoníku třeba, aby svým úmyslným jednáním zkrátil daň či vylákal na dani výhodu v rozsahu nejméně 100 000 Kč. [32] Tento rozsah je pak dán rozdílem mezi plněním, které mělo být daňovému subjektu vyměřeno, a plněním, které bylo v důsledku podvodného jednání daňového subjektu správcem daně vyměřeno.[33]

Pro vznik trestní odpovědnosti daňového subjektu za jednání naplňující znaky krácení daně je třeba rozlišovat části takového jednání daňového subjektu vůči správci daně způsobem, jakým tak činí daňový řád ve svém ustanovení § 1 odst. 2. Toto ustanovení totiž dělí procesní povinnosti daňového subjektu vůči správci daně na tvrzení daně a na úhradu této daně. Toto dělení je pro vznik trestní odpovědnosti daňového subjektu významné, protože české trestní právo postihuje podvodné jednání vůči správci daně ve svém celku, a proto zkrácením „*daně nebo jiné povinné platby … není její pouhé neodvedení, byla-li příslušná platba správně vypočtena, přiznána nebo vyměřena, resp. nebyla-li zatajena skutečnost, odůvodňující vznik daňové, … povinnosti.*“[34]

Potíž ztotožnění *tax evasion* a daňového podvodu (jakožto trestného jednání) spočívá ve skutečnosti, že *tax evasion* je teoretický pojem, jehož definice musí být univerzální a překračovat hranice států, zatímco daňový podvod (či jakkoli jinak označené trestné protiprávní jednání) je definován vnitrostátními trestněprávními předpisy, a z tohoto důvodu je jeho definice závislá na uvážení a následném rozhodnutí zákonodárce určitého státu. Tato potíž se vyjevuje i v trestněprávní komentářové literatuře. V té je uvedeno, že „*[z]ásada formulovaná v § 8 odst. 3 daňového řádu představuje derogaci účinnosti*

[31] SOTOLÁŘ, Alexander. § 240 (Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), bod 12. In: DRAŠTÍK, Antonín, Robert FREMR, Tomáš DURDÍK, Miroslav RŮŽIČKA, Alexander SOTOLÁŘ a kolektiv. *Trestní zákoník: komentář*. 2015. ISBN 978-80-7478-790-4. In: ASPI [právní informační systém]

[32] §240 odst.1 ve spojení s §13 odst. 2 a §138 odst.1, písm. c) a odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění zák. č. 240/2022 Sb.

[33] SOTOLÁŘ, Alexander. § 240 (Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby). In: DRAŠTÍK, Antonín, Robert FREMR, Tomáš DURDÍK, Miroslav RŮŽIČKA, Alexander SOTOLÁŘ a kolektiv. *Trestní zákoník: komentář*. 2015. ISBN 978-80-7478-790-4. In: ASPI [právní informační systém]

[34] ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. In: Beck-online [právní informační systém]

*zastřených (simulovaných) právních úkonů, což znamená, že stav **skutkový** má přednost před stavem **formálně právním**. Tato zásada tedy umožňuje nepřihlížet k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti, a to za účelem snížení daňové povinnosti,*" [35] přičemž „*z obdobných zásad, jaké vyplývají ze zmíněných příkladů, by se postupovalo i při trestněprávním posuzování **různých úkonů směřujících ke snížení daňové povinnosti**,*" a proto „*[t]restní postih by tedy byl namístě, pokud jediným účelem realizované operace bylo **vyhnutí se daňové povinnosti** v jejím zákonném rozsahu.*"[36] Komentářová literatura tedy uznává trestní postih i v takových jednání, která naplňují definici *tax avoidance*. Z tohoto důvodu tedy nelze prostřednictvím českého trestního práva přesně definovat teoretické pojmy *tax evasion* a *tax avoidance*.

Trestné jednání daňového subjektu tvoří množinu jednání, která je však vůči množině *tax evasion* menší, a proto takovou množinu jednání daňového subjektu nemůže naplnit. *Tax evasion* je širší množinou jednání daňového subjektu, do níž patří i jednání, která nedosahují závažnosti trestného činu, protože *„podvod [je] typickým termínem trestního práva, který nicméně postihuje pouze ta protiprávní podvodná jednání, která dosahují určité společenské závažnosti, aby došlo k dodržení principu, že trestní právo by mělo sloužit jako ultima ratio.*"[37] Pojem *tax evasion* je tedy obsáhlejší než pojem daňový podvod, protože *tax evasion* označuje všechna protiprávní jednání, nikoli pouze ta nejzávažnější.[38] Pod pojem tax evasion tak spadají všechna protiprávní jednání, přičemž formou zavinění takového jednání může být úmysl či nedbalost a takové jednání může mít za následek vznik sankcí, ať už trestních či správních podle daňových zákonů.[39]

---

[35] ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. In: Beck-online [právní informační systém]

[36] ŠÁMAL, Pavel. § 240 [Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby]. In: ŠÁMAL, Pavel, GŘIVNA, Tomáš, HERCZEG, Jiří, KRATOCHVÍL, Vladimír, PÚRY, František, RIZMAN, Stanislav, ŠÁMALOVÁ, Milada, VÁLKOVÁ, Helena, VANDUCHOVÁ, Marie. Trestní zákoník. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 2414. In: Beck-online [právní informační systém]

[37] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, s. 57. ISBN 978-80-7502-226-4.

[38] COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 19–20. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.

[39] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019, s. 100. ISBN 978-1-5099-2133-1. Dostupné z: https://www.bloomsbury.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

1.3 Tax avoidance

Přítomnost fenoménu *tax avoidance*, jeho popis a přístup k němu jsou pro daňovou teorii i daňovou praxi důležité; bez nich není možné posoudit efektivitu daňového systému, která se naplno projeví až s počtem a stupněm realizovaných a daňovým systémem dovolených *tax avoidance*.[40] Pro efektivní správu daní je přístup k *tax avoidance* ze strany orgánů veřejné moci významný kvůli vlivu, který taková jednání daňových subjektů a jejich následky mají na výnos daní. [41] Studie vedená dr. Doverem z roku 2015 odhadla snížení příjmů rozpočtu EU v důsledku přesouvání zisku (*profit shifting*) na 50 - 70 miliard euro a 160 - 190 miliard euro v důsledku všech jednání, která lze označit pojmem *korporátní tax avoidance*.[42] Toto jsou jedny z hlavních důvodů, proč je třeba pojem *tax avoidance* přesně a určitě definovat.

1.3.1 Pojem *tax avoidance*

Pojem *tax avoidance*, i po letech pokusů o definování, zůstává dodnes pojmem nejasným.[43] Členové Pracovní skupiny Rozpočtového výboru Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) uvedli, že definování pojmu *tax avoidance* s sebou přináší více potíží než definování pojmu *tax evasion*. [44] V rozepřích všech se všemi o definici tohoto pojmu, kdy se jako jedinou jistotou zdá být shoda na

[40] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's Revenue Law* [ebook]. 9. vydání. Oxford, United Kingdom: Hart Publishing - Bloomsbury Publishing, 2019, kapitola 5.2 (nestránkováno). ISBN 978-1-50992-134-8. Dostupné z: https://www.bloomsburyprofessional.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

[41] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's Revenue Law* [ebook]. 9. vydání. Oxford, United Kingdom: Hart Publishing - Bloomsbury Publishing, 2019, kapitola 5.2 (nestránkováno). ISBN 978-1-50992-134-8. Dostupné z: https://www.bloomsburyprofessional.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

[42] DOVER, Robert, Benjamin FERRETT, Erik JONES, Silvia MERLER, Daniel GRAVINO, EUROPEAN PARLIAMENT, a DIRECTORATE-GENERAL FOR PARLIAMENTARY RESEARCH SERVICES. *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union I, I,* [online]. Brussels: European Parliament, 2015, s. 7 [vid. 2021-03-17]. ISBN 978-92-823-7991-2. Dostupné z: http://bookshop.europa.eu/uri?target=EUB:NOTICE:QA0415644:EN:HTML

[43] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019, s. 99. ISBN 978-1-5099-2133-1. Dostupné z: https://www.bloomsbury.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

[44] COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 20. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.

zákonnosti tohoto jednání,[45] je i tento rys relativizován.[46] Jiní naopak tvrdí, že při posuzování chování daňových subjektů, kterými tyto dosahují snížení své daňové povinnosti, je jediným důležitým znakem *tax avoidance* její odlišnost od *tax evasion*. Pokud bychom tyto skupiny jednání nahlíželi jako množiny, pak zmíněný přístup vede k tomu, že ti, kteří jej zastávají, neváhají pod *tax avoidance* podřadit i ekvivalenty daňové optimalizace.[47] Tato situace však znamená spíše odklon od jasné a určité definice *tax avoidance*, přičemž v této situaci je oprávněné ptát se, zdali je rozlišování *tax avoidance* a daňové optimalizace vůbec možné.

Tento stav nejistoty ohledně definice *tax avoidance* bývá odůvodněn tím, že pojem *tax avoidance* v praxi může být správně užit ve více významech, přičemž jeho význam musí být odvozován z kontextu, v jakém jej bylo užito. [48] Dalším z důvodů neurčitosti tohoto pojmu může být i skutečnost, že tento stav, ve kterém není přítomna jasná a určitá hranice mezi přijatelným snížením daňové povinnosti a jednáním, které je v rozporu s právem, a tedy neexistuje přesná definice *tax avoidance*, která by nenechávala daňové subjekty na pochybách o tom, jaké jednání je v souladu s právem a jaké je s ním naopak v rozporu, je obecně vítán ze strany správců daně v zemích OECD.[49]

Ohledně definice pojmu *tax avoidance* je některými teoretiky zpochybňováno, že by protiprávnost měla být jedním z jeho znaků. Těmito teoretiky je totiž *tax avoidance* nazíráno jako právní jednání, které daňový subjekt činí s cílem vyhnout se dani úplně nebo daňovou povinnost snížit, zároveň však je takové jednání v souladu s právem, protože jeho důsledkem není sankce, ať už správní, či trestní.[50] Takovému jednání se státy snaží bránit nikoli proto, že by takové jednání bylo protiprávní či trestné, ale proto, že ve

[45] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, s. 39. ISBN 978-80-7502-226-4.
[46] COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 20. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.
[47] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019, s. 100. ISBN 978-1-5099-2133-1. Dostupné z: https://www.bloomsbury.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/
[48] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 155. ISBN 978-90-411-9923-2.
[49] COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 13. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.
[50] DOHR, James L. Avoidance vs. evasion of tax liability. *The National Income Tax Magazine*. 1928, **1928**, 370-393., str. 370.

svém důsledku vede ke snížení výnosu daní.[51] V situaci, ve které daňový subjekt má možnost vyhnout se dani, aniž by tím porušil zákaz stanovený právní normou, ať už finančněprávní či trestněprávní, by odvedení celé daně fakticky bylo darem ze strany tohoto daňového subjektu státu v rozsahu, ve kterém se daňový subjekt mohl dani vyhnout.[52] Tento formalistický pohled na *tax avoidance* není sdílen Rozpočtovým výborem OECD.[53]

Racionální daňové subjekty přistupují k plánování a výkonu hospodářských skutečností tak, aby snížili své daňové povinnosti. Otázkou, která pak vyvstává, je, kdy toto plánování a jednání a uskutečňování plnění daňovými subjekty přestane být v souladu se zákonem a smyslem zákona a stane se nepřijatelnou *tax avoidance*. Při hledání odpovědi na tuto otázku si lze pomoci hodnotovými přístupy, které byly v minulosti následovány. Jeden z těchto přístupů byl následován britskými soudy do raných 80. let 20. století. Tento přístup tvrdí, že vše, co daňový subjekt činí, je přípustné, dokud daňový subjekt postupuje podle ustanovení zákona, i když nalezne chytrou cestu, jak daňovou povinnost snížit. [54] Tento přístup se opírá o předpoklad racionálního zákonodárce, který nejlépe ví, jaké daňové zákony přijmout. Kdyby zákonodárce chtěl, aby určitá relevantní daňověprávní skutečnost neměla zapříčinit snížení daně, může takový zákon změnit či v první řadě zákon v takové podobě vůbec nepřijímat.[55]

Nejvýrazněji se tento hodnotový přístup projevil v následujících zásadních výrocích soudců vztahujících se k povinnosti platit daně. Soudce Learned Hand ve věci Helvering v. Gregory řekl: *„Kdokoli si může uspořádat své záležitosti takovým způsobem, aby jeho daně byly tak nízké, jak je to jen možné; není povinen následovat takovou cestu, která povede z pohledu správce daně k nejlepšímu odvedení daně…“*[56] Obdobně se

[51] DOHR, James L. Avoidance vs. evasion of tax liability. *The National Income Tax Magazine*. 1928, **1928**, 370-393., str. 370.
[52] DOHR, James L. Avoidance vs. evasion of tax liability. *The National Income Tax Magazine*. 1928, **1928**, 370-393., str. 370.
[53] TIXIER, Gilbert. Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion. In: COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 37. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.
[54] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 152. ISBN 978-90-411-9923-2.
[55] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 152 a 155. ISBN 978-90-411-9923-2.
[56] Rozhodnutí Odvolacího soudu Spojených států amerických pro Druhý okruh ze dne 19. 3. 1934, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), dostupné na: https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/

k povinnosti platit daně postavil Lord Tomlin ve věci Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster: *„Každý je oprávněn zařídit si své záležitosti tak, aby daň, kterou je povinen odvést a která je v souladu s příslušnými zákony, byla nižší, než jaká by byla za jiných okolností … i s přihlédnutím k neochotě [správce daně] … uznat jeho vynalézavost, nemůže být nucen platit vyšší daň.“*[57] I dnes Finanční správa ve Spojených státech amerických ve svých interních manuálech uvádí, že daňové subjekty mají právo snížit svou daňovou povinnost nebo se jí i vyhnout za použití legitimních prostředků; *tax avoidance* je v těchto manuálech pojímáno jako jednání, které není zatajením či zkreslením informací, nýbrž je plánováním budoucího uskutečnění takových plnění za účelem snížení – ať už poměrného či úplného – daňových povinností v mezích zákona.[58]

Nepřítomnost jasné a určité právní definice *tax avoidance* znemožňuje řádný přístup k tomuto fenoménu jako ke kategorii.[59] V daňověprávní praxi však sofistikované dohady nemají místo, protože míří od požadavku právní jistoty očekávaného v daňovém právu v rámci demokratického právního státu.[60] Pojem *tax avoidance* nemá přesný rozsah, který by usnadnil jeho konečnou definici. [61] Namísto toho je třeba spokojit se s tím, že tento pojem označuje chování racionálního daňového subjektu, který se aplikací konkrétních ustanovení daňových zákonů dopustí zneužití práva, [62] tedy postupem, který je formálně v souladu s právem, dosáhne výsledku, který je materiálně s právem v rozporu.

Tax avoidance tedy zahrnuje takové právní jednání, které je učiněno pouze proto, aby bylo dosaženo snížení daňové povinnosti. Takováto právní jednání nejsou protiprávní svým druhem či předmětem, ale správci daně jsou nahlížena jako nevhodná svým účelem či smyslem. O nevhodnosti účelu či smyslu lze hovořit v takových situacích, ve kterých

---

[57] Rozhodnutí Sněmovny Lordů Spojeného království ve věci *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* ze dne 7. 5. 1935, [1936] A.C. 1, dostupné na: http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html

[58] *Internal Revenue Manuals: Part 25 Special Topics, 25.1.1.2.4 Avoidance vs. Evasion* [online]. B.m.: Internal Revenue Service. 2014 [cit. 4. 12. 2019]. Dostupné z: https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140540668450224

[59] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 230. [vid. 2021-03-11]. ISSN 0024-7081.
Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241

[60] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 230. [vid. 2021-03-11]. ISSN 0024-7081.
Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241

[61] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, s. 45. ISBN 978-80-7502-226-4.

[62] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 230. [vid. 2021-03-11]. ISSN 0024-7081. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241

lze shledat náznak triku, lsti či zatajení, nebo v situacích, kdy daňový subjekt podstoupí či uspořádá sled neortodoxních či složitých jednání, aby dosáhl výsledku, jehož mohl dosáhnout snadněji a více přímo. [63] A proto je pojmem *tax avoidance* obecně rozuměno jednání směřující k nepřípustnému snížení daňových povinností, které však nedosahuje takové společenské závažnosti, aby porušovalo zákon, [64] či obecně odkazuje na jednání, které směřuje ke snížení daňové povinnosti, ale není trestné povahy. [65] Finanční správa Spojených států amerických k tomu ve svém interním manuálu specifikuje, že *tax avoidance* není trestným činem.[66]

Subsumování konkrétních jednání pod pojem *tax avoidance* znamená výzvu pro široké spektrum subjektů, sahající od daňových subjektů přes správce daně až (nejen) k soudcům, v oblasti interpretace právních norem. K ověřování výkladových schopností v této oblasti dochází proto, že racionální daňový subjekt bude činit taková jednání a uskutečňovat taková plnění, která pro něj budou v oblasti daní nejvýhodnější. Často bude k tomuto jednání využívat až zneužívat formalistický jazykový výklad ustanovení daňových zákonů.[67]

Tax avoidance bylo kanadskou finanční správou do konce 80. let 20. století[68] definováno jako obcházení zákona, aniž by daňový subjekt spáchal trestný čin tím, že ve svém jednání následoval spletité schéma, jehož jediným účelem je odložit, snížit či se úplně vyhnout placení daně. Součástí tohoto schématu je více jednání, která pravdivě nevypovídají o svém účelu. Tato jednání, přestože v souladu s právem, bezpochyby nevyjadřují cíl, jehož

[63] RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 10. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[64] OECD: Work on Tax Avoidance and Evasion. *Intertax* [online]. 1980, **8**(1). s. 9 Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI1980003.pdf

[65] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 155. ISBN 978-90-411-9923-2.

[66] *Internal Revenue Manuals: Part 25 Special Topics, 25.1.1.2.4 Avoidance vs. Evasion* [online]. B.m.: Internal Revenue Service. 2014. Dostupné z: https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140540668450224

[67] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 150. ISBN 978-90-411-9923-2.

[68] Information Circular 73-10R3: ARCHIVED - Tax evasion. *Government of Canada* [online]. February 13, 1987 [cit. 2019-12-10]. Dostupné z: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/previous-year-forms-publications/archived-ic73-10r3/archived-tax-evasion.html

strany chtějí dosáhnout, a jsou učiněna s úmyslem docílit snížení daní, které by bez těchto jednání musel daňový subjekt platit.[69]

Opěrný bod pro definici *tax avoidance* však můžeme hledat v tom, že tato kategorie jednání je na pomyslné přímce souladu právního jednání s právem na obou stranách ohraničena. *Tax avoidance* jednání se nachází uprostřed hranic, které jsou na jedné straně tvořeny postupy spadajícími pod definici *tax evasion* a na straně druhé postupy, které jsou v naprostém souladu s právem; [70] posledně uvedené postupy daňového subjektu bývají pojmenovávány jako daňová optimalizace či daňové plánování.[71] Dalšími opěrnými body by mohly být poznatky, že *tax avoidance* bývá vnímáno jako úmyslné jednání daňového subjektu, kterým neoprávněně využívá opomenutí učiněná v národní legislativě, [72] nebo že *tax avoidance* označuje chování daňových subjektů, které se vyskytuje v šedé zóně vzniklé v důsledku rozporu slov použitých v daňověprávních předpisech a účelem či smyslem takových daňověprávních předpisů.[73]

Definice *tax avoidance* tak zahrnuje taková jednání, která by orgány veřejné moci neměla být aprobována jako jednání v souladu s právem. [74] Rozpočtový výbor OECD se pokusil vymezit rozhodující vlastnosti takových jednání. Hlavní či primární vlastností takových jednání by měla být přítomnost pokusu daňového subjektu o snížení daňové povinnosti pod úroveň, kterou zákonodárce pro takový předmět daně zamýšlel. Tato hlavní vlastnost by měla být následována dalšími, sekundárními vlastnostmi, mezi které patří:

---

[69] Skinner, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 3. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[70] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 156. ISBN 978-90-411-9923-2.

[71] KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In: BOHÁČ, Radim, ed. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference = Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 : collection of papers from IXth International Scientific Conference*. Praha: Leges, 2010, s. 302. ISBN 978-80-87212-57-8.

[72] TIXIER, Gilbert. Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion. In: COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 37. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.

[73] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 250. [vid. 2021-03-11]. ISSN 0024-7081.
Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241

[74] COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 13. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.

- prvek umělosti, ve smyslu zbytnosti takového jednání, protože by k takovému jednání ze strany daňového subjektu, nebýt daňových důvodů (v podobě výhod pro takové plnění stanovených daňovými zákony), vůbec nedocházelo;
- že taková jednání často využívají mezer v zákonech nebo je jimi uskutečňována realizace práva takovým způsobem, že v jejím důsledku je dosahováno účelů, které nebyly zákonodárcem zamýšleny;
- součástí souhrnu takových jednání může být i povinnost mlčenlivosti obsažena ve smlouvě mezi daňovým subjektem a odborným konzultantem, která přikazuje daňovému subjektu udržet v tajnosti schéma daňového plánování vytvořené odborným konzultantem.[75]

Na základě výše uvedených znaků lze říci, že *tax avoidance* je pojmem, který zahrnuje jednání, která kontinentální právní kultura nazývá zneužitím práva.[76]

1.3.2 Souvislost *tax avoidance* a zneužití práva

Princip zákazu zneužití práva ve své podstatě spočívá ve správné a úplné interpretaci konkrétního ustanovení zákona. Zákaz zneužití práva (*abuse of law*) zabraňuje osobám dosahovat výhod, které, přestože jsou formálně v souladu s jazykovým výkladem ustanovení, jsou ve svém důsledku v rozporu se smyslem a účelem takového ustanovení, zákona a posléze s celým právním řádem.[77]

V českém daňovém právu se ke zneužití práva ve svém rozhodnutí vyjádřil i NSS, který uvedl, že *„zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené.“*[78] Z tohoto rozhodnutí lze také vyčíst, že NSS nahlíží zneužití práva jako pojem významově velmi blízký *tax avoidance*, když uvádí, že *„institut zákazu zneužití*

[75] COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 13. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.
[76] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 3. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[77] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 4. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[78] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz

subjektivních práv ... představuje materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pociťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.“[79]

V souvislosti s užitím principu zákazu zneužití práva vyvstává i otázka, zda je možné tento princip, jakožto princip původně uznaný pouze v rámci soukromého práva, následovat i v oblasti českého daňového práva, tedy odvětví práva veřejného. [80] V tomto případě se tato možnost dovozuje ze vztahu soukromého a veřejného práva, jak jej nahlíží NSS, který ve své rozhodovací praxi uvedl, že: *„veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené ‚čínskou zdí‘ ... nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu,“*[81] kdy *„vztah soukromého a veřejného práva chápe Nejvyšší správní soud v souladu s převažujícími doktrinálními trendy poslední doby jako vztah obecného a zvláštního práva.“*[82]

Zároveň je nutné zmínit, že v rámci kontinentálního právního systému dochází k nedostatečnému rozlišení *abuse of law* a *abuse of rights*, tyto pojmy bývají používány i jako synonyma.[83] Podle Seilera je pojmem *abuse of law* míněn nesprávný výklad

[79] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz

[80] KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In: BOHÁČ, Radim, ed. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference = Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 : collection of papers from IXth International Scientific Conference*. Praha: Leges, 2010, s. 302. ISBN 978-80-87212-57-8.

[81] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2006, čj. 2 As 50/2005-53, č. 1034/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz

[82] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2006, čj. 2 As 50/2005-53, č. 1034/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz

[83] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 3. ISBN 978-3-7073-3515-6.

následovaný až zneužívající realizací právních norem v dané situaci.[84] Oproti tomu *abuse of rights* znamená přehnaný výkon subjektivních práv, který ve svém důsledku způsobuje bez oprávnění jinému újmu.[85]

Jazykový výklad ale může být nahlížen jako jediný možný v souladu s principem zákonnosti daní, podle kterého může být daň stanovena pouze zákonem, a proto by orgán veřejné moci aplikující právo neměl daňový zákon vykládat tak, aby na jeho základě vznikaly další daňové povinnosti.[86] Na druhou stranu formalistický přístup, který vnímá jazykový výklad jako jedinou správnou interpretační metodu, podporuje rozšiřování *tax avoidance*.[87]

Pojmem *tax avoidance* je tak obecně rozuměno jednání směřující k nepřípustnému snížení daňových povinností, které však nedosahuje takové společenské závažnosti, že by porušovalo zákon,[88] či obecně odkazuje na jednání, které směřuje ke snížení daňové povinnosti, ale není trestní povahy.[89]

1.3.3 Rozdíl mezi *tax avoidance* a daňovou optimalizací

Tax avoidance musí být odlišováno od jednání, která jsou označována jako daňová optimalizace (v angličtině pro jednání s obdobným obsahem využívají synonymních pojmů *tax mitigation*, *tax planning* nebo *tax minimization*),[90] protože *„pod pojmem daňová optimalizace … spatřujeme činnost daňových poplatníků, jejímž cílem je využít všech možností, jež platný a účinný právní řád umožňuje, aby poplatník zaplatil daň jen v nejnutnější výši, která pro poplatníka vyplývá za použití všech relevantních ustanovení*

---

[84] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 3. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[85] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 3. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[86] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 145. ISBN 978-90-411-9923-2.
[87] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 231 [vid. 2021-03-11]. ISSN 0024-7081.
Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241
[88] OECD: Work on Tax Avoidance and Evasion. *Intertax* [online]. 1980, **8**(1). s. 9 Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI1980003.pdf
[89] THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 155. ISBN 978-90-411-9923-2.
[90] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 3. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, s. 155. ISBN 978-90-411-9923-2.

právních norem a při jejich správné interpretaci,"[91] přičemž *„[s]nížení daňové povinnosti takovýmto způsobem je v souladu s právem a nemůže být správci daně postihováno."*[92] Rozlišení pojmů *tax avoidance* a daňová optimalizace a jejich oddělování nejsou všeobecně přijímány.[93]

Lord Nolan v rozhodnutí IRC v. Willoughby k rozlišení *tax avoidance* a daňové optimalizace uvedl: *„Charakteristickým znakem tax avoidance je skutečnost, že daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost, aniž by dal vzniknout ekonomickým následkům, které pro takové snížení zákonodárce zamýšlel. Naproti tomu charakteristickým znakem daňové optimalizace je skutečnost, že daňový subjekt využívá výhodnějších možností, které pro něj zákonodárce zamýšlel, ale zároveň nese ekonomické následky, které pro něj z takového rozhodnutí vyplývají."*[94] Tímto rozhodnutím byly teoreticky poukázáno na dva prvky snižování daňové povinnosti: ekonomické následky a záměr zákonodárce. [95] První z těchto prvků požaduje, aby byly přítomny skutečné ekonomické následky, zatímco druhý poskytuje soudům možnost uvážení při jejich rozhodování o snižování daňové povinnosti, které ekonomické následky lze posoudit jako zamýšlené zákonodárcem.[96]

Přijetím tohoto „testu" ale vyvstávají pro daňověprávní teorii další otázky: Kdo zná přesný záměr zákonodárce? Nakonec, i v případě zákonných opatření proti *tax avoidance*,

---

[91] KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In: BOHÁČ, Radim, ed. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference = Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 : collection of papers from IXth International Scientific Conference*. Praha: Leges, 2010, s. 302. ISBN 978-80-87212-57-8.

[92] KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In: BOHÁČ, Radim, ed. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference = Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 : collection of papers from IXth International Scientific Conference*. Praha: Leges, 2010, s. 302. ISBN 978-80-87212-57-8.

[93] Zeitlin, George E., United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 91. ISBN 978-0-9505876-7-7.

[94] Rozhodnutí Sněmovny Lordů Spojeného království ve věci *Commissioners of Inland Revenue v. Willoughby* ze dne 10. 7. 1997, [1997] UKHL 29, [1997] 1 WLR 1071, dostupné na: https://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1997/29.html

[95] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019, s. 100. ISBN 978-1-5099-2133-1. Dostupné z: https://www.bloomsbury.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

[96] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019, s. 100. ISBN 978-1-5099-2133-1. Dostupné z: https://www.bloomsbury.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

je o nepřípustnosti *tax avoidance* rozhodováno v rámci soudnictví. [97] V kontinentálním právním systému je v konkrétních případech zákonodárcův záměr závazně nalézán v rámci soudnictví[98] prostřednictvím výkladu práva, konkrétně metodou historického výkladu práva a jeho podmnožiny *e ratione legis*.[99] Nicméně právníci, a zejména soudci, se nacházejí v neustále se měnícím prostředí, a to i z důvodu schopnosti daňových subjektů pružně reagovat na daňový systém, a tím snižovat svou daňovou povinnost. Tato situace tak od soudců, rozhodujících případy s prvky *tax avoidance*, vyžaduje přístup, který může přesahovat konvenční hranice vytyčené právním systémem, v němž je soudce činný.[100] Takový přístup lze vidět i v rozhodovací praxi NSS, zejména v souvislosti s jeho rozhodnutím ve věci Klub voda země vzduch[101].

Soudy v oblasti angloamerické právní kultury se ve svých rozhodnutích usnášely na správném přístupu orgánů veřejné moci k jednání daňových subjektů, které by mělo vést ke snížení daňové povinnosti. Jeden z těchto možných přístupů vůči daňovému subjektu prohlašuje, že *„žádná osoba nemá ani nejmenší povinnost uspořádat si své právní vztahy tak, aby umožnila správci daně zarýt svou lopatu do jejích zásob.“*[102]

Důležitým rozdílem mezi *tax avoidance* a daňovou optimalizací je tedy skutečnost, že daňová optimalizace obsahuje takové postupy, které vedou ke snížení daňové povinnosti a jsou činěny v souladu se zněním a smyslem i účelem daňových zákonů. *Tax avoidance*, jak bylo uvedeno výše, také obsahuje postupy, které vedou ke snížení daňové povinnosti, jsou činěny v souladu s doslovným zněním zákona, ale ve svém důsledku vedou proti jeho smyslu a účelu.[103] Daňový subjekt v takových situacích za účelem snížení daňových

[97] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, **40**(2), s. 230, [vid. 2021-03-11]. ISSN 0024-7081.
Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241
[98] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck, 1998, s. 92. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.
[99] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck, 1998, s. 171. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.
[100] BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*. 2009, **40**(2), 229-251, str. 230. ISSN 0024-7081.
[101] Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005 sp. zn. 1 Afs 107/2004, č. 6/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz
[102] Rozhodnutí Nejvyššího civilního soudu ve Skotsku (*Court of Session*) ze dne 3. prosince 1929 ve věci *Ayrshire Pullman Motor Service and D. M. Ritchie v. The Commissioners of Inland Revenue*
[103] Richardson, Elinore J., Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 13. ISBN 978-0-9505876-7-7.

povinnosti uskutečňuje plnění a jednání, která k tomuto snížení povedou, nicméně tyto postupy jsou v souladu s možnostmi, které zákonodárce daňovým subjektům poskytl.[104]

1.4 Závěrečné shrnutí obecného uvedení postupů daňových subjektů, kterými si snižují daně, a jeho relevance pro GAAR

V této kapitole byly obecně uvedeny hlavní obecné kategorie postupů daňových subjektů, kterými daňové subjekty dosahují stanovení nižší daně správcem daně. Tato práce pojímá tyto kategorie jako množiny nacházející se na přímce sahající z oblasti jednání absolutně souladných s právem až po oblast jednání absolutně nesouladných s právem. Na této přímce si všímá hlavních hranic mezi daňovou optimalizací a *tax avoidance* a hranic mezi *tax avoidance* a *tax evasion*, a pokouší se nalézt definiční znaky vlastní jednáním v jednotlivých kategoriích.

Nalezení definičních znaků kategorie jednání daňových subjektů označované jako *tax avoidance* je důležité pro popis postupů, kterým se státy nebo nadnárodní společenství států pokouší s tímto jednáním daňových subjektů, jakožto jednáním formálně s právem souladným, ale materiálně s právem nesouladným, a proto společensky nežádoucím chováním, bojovat. V kontextu této práce je zároveň takové vymezení jednotlivých kategorií jednání daňových subjektů důležité pro určení té kategorie jednání, proti kterým legislativní reakce státních nebo nadnárodních celků ve formě GAAR (tedy obecné *anti (tax) avoidance* pravidlo) směřují. Tato kapitola tedy představuje důležitý a nezbytný úvod v rámci popisu legislativní reakce EU a ČR proti *tax avoidance*.

[104] STENBERRE, Henrik. Denmark. In: *Tax Avoidance, Tax Evasion: A survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. 1. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 29–39. ISBN 0-9505876-7-2.

2 GAAR v EU

2.1 Legislativní reakce EU na *tax avoidance* ve formě GAAR

Přítomnost mezinárodní *tax avoidance* a *tax evasion* byla v minulosti vnímána již orgány nadnárodních organizací, jejichž nástupcem je současná EU. V dohledatelných pramenech EU byla poprvé zmíněna potřeba boje s těmito fenomény v Rezoluci Rady Evropských společenství z 10. února 1975. [105] V tomto dokumentu si Rada Evropských společenství všímá, že vnitrostátní opatření učiněná členskými státy nejsou tváří v tvář *tax avoidance*, která překračuje hranice členských států, dostatečně efektivní. Chování daňových subjektů, které nedbá hranic členských států, ba ještě využívá omezenosti a nesjednocenosti vnitrostátních úprav, podle Rady Evropských společenství vede k „*rozpočtovým ztrátám, porušování principu rozpočtové spravedlnosti, zkreslením pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže.*“[106]

Evropské hospodářské společenství bylo tímto dokumentem vyzváno Radou Evropských společenství k přijetí opatření, kterými by mohlo bojovat proti těmto praktikám.[107] Tento dokument však přímo nevedl k zakotvení GAAR v rámci práva EU, lze jej vnímat jako první projev uvědomění si přítomnosti *tax avoidance* a snahy s tímto fenoménem bojovat. Níže bude popsán historický vývoj GAAR v EU a následně uvedena deskripce současného GAAR v EU.

[105] Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214(01)&from=EN

[106] Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance. Odst. 2 Preambule. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214(01)&from=EN

[107] ÖNER, Cihat. Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2018, **27**(2), 96–112 [vid. 2022-02-01]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2018011.pdf

2.2 Historický vývoj GAAR v EU a jí předcházejících nadnárodních organizacích

Snahy o legislativní přijetí GAAR se na úrovni legislativních orgánů EU podle Seilera začaly projevovat v roce 2011.[108] V tomto roce totiž Evropská komise podala Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob[109] (dále jen „Návrh CCCTB 2011“). Z teoretického hlediska, který zastává Seiler, se v případě Návrhu CCCTB 2011 jedná o první legislativní pokus zakotvit GAAR na úrovni celé EU, protože tvrdí, že před Návrhem CCCTB 2011 nebylo GAAR obsaženo v žádném legislativním dokumentu EU.[110]

2.2.1 Obecnost GAAR v EU

Pro další výklad historického vývoje GAAR v EU, především pak proto, abychom mohli určit první GAAR v pramenech práva EU, je nutno zodpovědět některé otázky. Těmi jsou: Co tvoří obecnost GAAR? A proč Seiler, i přesto, že si je vědom zakotvení opatření, zavedených z důvodu boje proti *tax avoidance*, v *Mergers Directive* [111] (dále jen „MD“), *Interest-Royalties Directive*[112] (dále jen „IRD“) a *Parent-Subsidiary Directive*[113] (dále jen „PSD“), nepovažuje tato opatření za GAARs?

Podle teoretického hlediska, zastávaného Seilerem, totiž opatření obsažená v těchto směrnicích postrádají obecnost, a proto jím nejsou považována za GAAR. Zmíněná opatření v tomto pojetí nejsou obecná proto, že jsou součástí směrnic zaměřených na speciální právní oblast (přeshraniční fúze a akvizice, platby úroků a licenčních poplatků,

[108] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 142. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[109] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [online]. březen 2011. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52011PC0121R%2801%29&qid=1667894785458
[110] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 143. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[111] Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32009L0133.
[112] Směrnice Rady 2003/49/ES ze 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0049
[113] Směrnice Rady 2011/96/EU ze 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32011L0096

nebo převod zisků mezi mateřskými a dceřinými společnostmi), a proto mají spíše povahu SAAR (*specific anti-avoidance rule*).[114]

S tímto pojetím těchto opatření nelze souhlasit, protože obecnost GAAR nevyplývá z vymezení rozsahu právní oblasti, v níž tato opatření působí. Obecnost GAARs totiž vyplývá z jejich funkce, kterou je hodnocení všech možných jednání daňového subjektu, relevantních pro danou právní oblast, z hlediska jejich souladu s právem, přičemž je tato funkce projevena tím, že GAAR tvoří v oblasti boje proti *tax avoidance* doplnění *specific anti-avoidance rules* (*SAARs*) nebo *targeted anti-avoidance rules* (*TAARs*). U SAARs a TAARs jsou předem určena konkrétní jednání daňového subjektu, jejichž cílem je dosažení neoprávněné daňové výhody[115], a proti těmto konkrétním jednáním jsou SAARs a TAARs aplikována. GAAR je poté posledním stupněm v systému pravidel, kterými dochází k hodnocení chování daňového subjektu z hlediska jejich souladu s právem. Öner v tomto ohledu připomíná, že „*funkcí GAAR v daňovém systému je vyřešit zneužívající daňové praktiky, jež projdou sítem, které je utkáno ze speciálních opatření proti vyhýbání se daním (SAARs). Obecným cílem GAAR je tedy zaplnit mezery v daňových systémech za účelem znemožnění zneužití práva.*“[116] Stejný přístup k tomuto pojetí GAARs zastávaný EU vyplývá z recitálu 11 Preambule *Anti Tax Avoidance Directive*[117] (dále jen ATAD), ve kterém se stanoví, že „*GAARs představují způsob, jakým se daňové systémy vypořádávají se zneužívajícími daňovými praktikami, kterým nebylo zabráněno specificky zaměřenými opatřeními … čímž projevují svou funkci zaměřenou na zaplnění mezer.*“[118]

Proto opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem obsažená v MD, IRD a PSD nepostrádají obecnost, i přesto že jsou obsažena v právních předpisech, jejichž působnost

---

[114] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 143. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[115] LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019, s. 208–211. ISBN 978-1-5099-2133-1. Dostupné z: https://www.bloomsbury.com/uk/tileys-revenue-law-9781509921355/

[116] ÖNER, Cihat. Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance? *EC TAX REVIEW* [online]. 2020, **29**(1), 38–52 [vid. 2022-02-01]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020005.pdf

[117] *Směrnice Rady (EU) 2016/1164 - ze dne 12. července 2016 - kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu* [online]. Brusel: Rada Evropské Unie. 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=en

[118] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

je omezena na určitý druh daňověprávně relevantních jednání daňového subjektu z celkového počtu představitelných jednání daňového subjektu. Obecnost GAARs tedy musí být vyvozována především z jejich funkce, kterou mají ve vztahu k jednáním daňového subjektu v určité právní oblasti.

Kdybychom následovali teoretické hledisko, které Seiler zastává, nemohli bychom jako obecné uznat ani GAAR v ATAD, protože její článek 1 omezuje věcnou působnost ATAD na daně z příjmů právnických osob, což je zopakováno i v článku 6 (obsahující GAAR), jehož první odstavec začíná slovy: „*Za účelem výpočtu daňové povinnosti právnické osoby …*“. [119] Z těchto důvodů tato práce považuje opatření obsažená v MD, IRD a PSD, která do nich byla vložena za účelem boje proti *tax avoidance*, také za GAAR.

2.2.2 Pokračování ve výkladu historického vývoje GAAR v EU

Pokud tedy vycházíme z teoretického hlediska, které opatření obsažená v MD, IRD a PSD považuje za GAARs, pak lze říci, že snahy na úrovni EU o přijetí GAAR byly úspěšné už v roce 1990. V tomto roce totiž Rada ES přijala Směrnici Rady 90/434/EHS (dále jen „MD 1990“)[120], jejíž GAAR znělo:

> „*Členský stát může odmítnout aplikovat ustanovení Hlavy II, III a IV nebo uznat výhody z těchto ustanovení vyplývající v případě, že hlavním nebo jedním z hlavních cílů přeměny obchodní společnosti je daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem; skutečnost, že přeměna obchodní společnosti není vykonána z platných obchodních důvodů, kterými jsou např. restrukturalizace nebo racionalizace činností společností podílejících se na takových operacích, může zakládat domněnku, že taková operace měla za svůj hlavní nebo jeden z hlavních cílů daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.*“[121]

Podobný přístup zvolila Rada ES i v případě IRD z roku 2003, jejíž GAAR zní:

---

[119] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[120] Směrnice Rady 90/434/EHS z 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1990/434/oj

[121] Článek 11 odst. 1 písm. a) MD 1990.

„*V případě transakcí, jejichž hlavním nebo jedním z hlavních účelů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití práva, mohou členské státy odmítnout výhody plynoucí z této směrnice nebo odmítnou aplikovat její ustanovení.*“[122]

Historicky následující směrnicí obsahující GAAR je MD. GAAR v této směrnici má totožné znění jako v MD 1990, pouze se nově nachází v článku 15.

V řadě pramenů práva obsahujících GAAR je chronologicky následný již zmiňovaný návrh CCCTB 2011, který obsahuje soubor pravidel upravujících určení základu daně u společností, které se rozhodnou vstoupit do systému společného daňového základu v rámci celé Evropské unie (tedy tzv. společný základ daně). [123] Důležitý z hlediska této práce je však proto, že v jeho článku 80 je obsaženo GAAR. Článek 80 Návrhu CCCTB 2011 zní:

„*Umělé transakce, jejichž jediným účelem je vyhýbání se daňovým povinnostem budou pro výpočet základu daně ignorovány.*

První odstavec se nepoužije v případě opravdové obchodní činnosti, při které má daňový subjekt na výběr mezi dvěma nebo více možnými transakcemi se stejnými obchodními výsledky, které ve svém výsledku vedou k rozdílným zdanitelným částkám.“[124]

První odstavec byl později upraven legislativním usnesením Evropského parlamentu [125], jehož pozměňovacím návrhem 28 bylo znění článku 80 Návrhu CCCTB 2011 změněno z výše uvedeného na: „*Umělé transakce **vytvořené hlavně za** účelem vyhýbání se daňovým povinnostem budou pro výpočet základu daně ignorovány.*“[126] Tento pozměňovací návrh je důležitý proto, že rozšiřuje aplikovatelnost a usnadňuje aplikaci tohoto GAAR změnou tzv. *purpose testu*, který je popsán níže.

---

[122] Článek 5 odst. 2 IRD.

[123] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 142. Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht, volume 98. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[124] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [online]. podzim 2011. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121&from=EN

[125] *European Parliament legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2011)0121 - C7-0092/2011 - 2011/0055(CNS))* [online]. duben 2012. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2012-0135_EN.html?redirect

[126] *European Parliament legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2011)0121 - C7-0092/2011 - 2011/0055(CNS))* [online]. duben 2012. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2012-0135_EN.html?redirect

Návrh CCCTB 2011 však dodnes nebyl Radou EU přijat. V roce 2015 se však Evropská komise rozhodla v rámci Akčního plánu pro spravedlivé a efektivní zdanění právnických osob v EU[127] rozdělit své snahy a předložit Radě EU obsah blízký Návrhu CCCTB 2011 ve dvou návrzích. Prvním je Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (dále jen „návrh CCCTB 2016“)[128]. Pro tuto práci je ale důležitější druhý dokument, kterým je Návrh Směrnice Rady o společném základu daně z příjmů právnických osob (dále jen „návrh CCTB 2016“)[129], protože ve svém článku 58 obsahuje GAAR. Ten zní:

„*1. Za účelem výpočtu základu daně podle této směrnice by členský stát měl ignorovat uspořádání nebo řadu takových uspořádání, které, s ohledem na všechny důležité skutečnosti a okolnosti, nejsou opravdové, protože základním účelem jejich uskutečnění bylo dosažení daňové výhody způsobem, který je v rozporu s cílem nebo smyslem této směrnice. Uspořádání se může skládat z více než jednoho kroku nebo části.*

2. Za účelem odstavce 1 budou uspořádání nebo řady uspořádání považovány ne-opravdové v rozsahu, ve kterém nebyly uskutečněny z platných obchodních důvodů, které odráží hospodářskou realitu.

3. Pro účely výpočtu základu daně je třeba uspořádání nebo řady uspořádání, které jsou ignorovány podle odstavce 1, posuzovat podle jejich hospodářské podstaty.“[130]

Jelikož zatím ani jeden z těchto návrhů nebyl přijat, lze je pouze považovat za historicky zajímavé přístupy a pokusy o legislativní zakotvení nejen GAAR v právu EU.

[127] *Communication from the Commission to the European parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action* [online]. Brussels: European Commission. 2015 [vid. 2021-11-18]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/com_2015_302_en.pdf

[128] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [online]. říjen 2016. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-10/com_2016_683_en.pdf

[129] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base* [online]. říjen 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF

[130] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base* [online]. říjen 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF

Dalším dokumentem důležitým pro vývoj GAAR na úrovni EU je Doporučení Komise o agresivním daňovém plánování [131] (dále jen „Doporučení Komise“). Vzhledem k tomu, jaká znění GAAR tomuto dokumentu předcházela a jaká znění následovala, lze říci, že Doporučení komise mělo velmi významný vliv na následující znění GAAR v daňověprávních pramenech práva EU.

V preambuli Doporučení Komise Evropská komise připomíná, že daňové plánování svět tradičně přijímal jako legitimní činnost. V průběhu času se však změnilo ve velmi sofistikované jednání, v jehož důsledku dochází k přesunu zdanitelných zisků do států s výhodnými daňovými režimy a jehož klíčovými prvky jsou snižování daňové povinnosti za pomoci čistě právních uspořádání, která jsou však v rozporu s účelem práva.[132] Speciální opatření proti vyhýbání se daním nejsou, z důvodu nových a neustále se vyvíjejících přístupů v oblasti daňového plánování, efektivní; především pak z důvodu existence takového jednání, které Komise nazývá strukturami agresivního daňového plánování, které ve svém důsledku může být škodlivé pro rozpočty členských států a fungování vnitřního trhu. Z tohoto důvodu navrhla Komise členským státům přijetí společného GAAR, které by také umožnilo překonat složitost systému více GAAR. [133] Tímto také zastává přístup, v rozporu s názorem Seilera, že opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem obsažená ve výše uvedených směrnicích jsou GAAR, a že obecnost GAAR nespočívá v rozsahu věcné působnosti pramenů práva, v nichž je obsaženo. Nepřímo na tuto skutečnost Komise upozorňuje, když v odstavci 9 Doporučení Komise odkazuje na MD, PSD a IRD.

Doporučení Komise pak ve svém bodu 4 obsahuje návod pro postup, který členské státy a jejich příslušné orgány mohou využít v boji proti *tax avoidance*. Bod 4.2 obsahuje návrh možného znění GAAR, který zní:

„*Umělé uspořádání nebo řada takových uspořádání budou ignorovány, pokud vedou k získání daňové výhody a jejich hlavním účelem je vyhýbání se daňovým povinnostem.*

[131] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[132] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. B.m.: European Commission. 2012. Preambule odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[133] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. B.m.: European Commission. 2012. Preambule odst. 8. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

Státní orgány by pro daňové účely měly taková uspořádání posuzovat s ohledem na jejich hospodářskou podstatu.“[134]

Přestože doporučení Evropské komise nejsou závazná[135], mohou být návodem pro možný postup členských států nebo být inspirací pro tvorbu pramenů práva EU či vnitrostátních právních předpisů. Právě Doporučení Komise bylo významným inspiračním zdrojem nejen Návrhu směrnice Rady, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí (dále jen „návrh FTT“)[136], jehož článek 13 je přesnou kopií GAAR navrhovaného v Doporučení Komise.[137] Seiler uvádí, že se pojetí GAAR obsažené v Doporučení Komise odráželo i v návrhu ATAD nebo novele PSD.[138] Jazyková stránka přijatého znění GAAR v ATAD se sice liší od znění v návrhu ATAD, ve své obsahové stránce – tedy svými složkami, které budou popsány dále – však GAAR zůstává stejné, a proto lze Seilerův závěr o podobnosti GAAR v Doporučení Komise a návrhu ATAD použít i na GAAR v přijaté ATAD.

Chronologicky po Doporučení Komise následovaly dále uvedené dokumenty obsahující GAAR. Prvním z nich byl návrh FTT, který dodnes nebyl přijat a který, jak již bylo výše uvedeno, obsahuje doslovné znění GAAR obsaženého v Doporučení Komise. Dalším dokumentem byla novela PSD, která v čl. 1 PSD nahradila odstavec 2 novými odstavci 2, 3 a 4. GAAR v PSD je nyní obsaženo v čl. 1 odst. 2, 3, které zní:

„*2. Členské státy neuznají výhody obsažené v této směrnici, které by měly vyplývat z uspořádání nebo řady uspořádání, které vzhledem ke všem relevantním skutečnostem a okolnostem nejsou opravdové, přičemž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto uspořádání bylo získání daňové výhody, která maří smysl a účel této směrnice.*

[134] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. B.m.: European Commission. 2012. Bod 4.2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[135] TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ a Jiří MALENOVSKÝ. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013, s. 111. ISBN 978-80-87576-53-3. Nezávaznost Doporučení je přímo stanovena v článku 288 SFEU.

[136] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax* [online]. únor 2013. Dostupné z: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6442-2013-INIT/en/pdf

[137] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 147. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[138] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 148. ISBN 978-3-7073-3515-6.

3. … uspořádání nebo řada uspořádání bude považována za postrádající opravdovost v rozsahu, ve kterém nebyly vytvořeny z pádných obchodních důvodů, které by odrážely hospodářskou realitu.“[139]

Posledním přijatým GAAR na úrovni EU bylo v době psaní této práce ustanovení článku 6 ATAD. Jeho znění je velmi blízké znění GAAR v novelizované PSD. Jediným rozdílem, mezi těmito dvěma zněními je úprava postupu příslušných orgánů členských států v případě zjištění, že hodnocené uspořádání je zneužitím práva (tzv. *legal consequences*), tedy právních důsledků aplikace GAAR. Za takových okolností jsou příslušné orgány členského státu povinny za účelem stanovení daně *ignorovat* zneužívající uspořádání a stanovit daň v souladu s vnitrostátními předpisy.[140]

2.3 Aplikace GAAR v EU

U GAAR na úrovni EU (především nových a více propracovaných, tedy těch, které jsou obsaženy v ATAD, novelizované PSD nebo návrhu FTT a návrhu CCTB 2016, nebo v Doporučení Komise) lze vysledovat společné prvky nebo části, ze kterých se GAAR skládá. Tyto části jsou stupně rozhodovacího procesu, v jehož průběhu orgán veřejné moci příslušný k aplikaci GAAR zjišťuje, zda je v dané věci oprávněn aplikovat GAAR, zda hodnocené skutečnosti jsou v souladu, či v rozporu s právem, hodnotí tedy určité chování daňového subjektu (dále také označováno jako uspořádání, přičemž odůvodnění tohoto označení bude vysvětleno níže), a případně aplikuje sankci GAAR. Zda lze v dané věci aplikovat GAAR zjišťuje orgán příslušný aplikovat GAAR na základě rozsahu působnosti GAAR. Zda hodnocené skutečnosti jsou v souladu, či v rozporu s právem, zjišťuje orgán příslušný aplikovat GAAR prostřednictvím tzv. hodnotících složek GAAR. Pokud orgán příslušný k aplikaci GAAR shledá, že hodnocené uspořádání je v rozporu s právem, aplikuje v takové situaci právní důsledky GAAR.

---

[139] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[140] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. B.m.: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1, 3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

2.3.1 Rozsah působnosti GAAR

Pro aplikaci GAAR je důležité určení, v jakém rozsahu, nebo spíše v režimu kterých daní v rámci daňové soustavy jej lze aplikovat. Aby mohlo být GAAR aplikováno proti uspořádání, kterým je mařen účel a smysl daňověprávního předpisu, je nutné určit, zda dané uspořádání spadá do působnosti daňověprávního předpisu a zda takový daňověprávní předpis obsahuje GAAR.[141] Jednání daňového subjektu lze zhodnotit jako *zneužívající* tehdy, pokud jím jsou porušeny požadavky příslušného daňověprávního předpisu.[142]

Výše uvedená GAARs v IRD, MD nebo PSD mají tento rozsah vymezen právní oblastí, která spadá do jejich věcné působnosti. Hranice těchto právních oblastí jsou vymezeny v počátečních ustanoveních uvedených směrnic. V IRD jsou tvořeny jednáním spočívajícím v přeshraničním převodu úroků nebo licenčních poplatků jednou společností druhé v rámci EU[143], v MD jsou tvořeny jednáním spočívajícím v přeshraničních přeměnách obchodních společností v rámci EU[144], a v PSD jsou tvořeny jednáním mateřských a dceřiných společností spočívajícím v přeshraničním převodu zisku mezi těmito společnostmi nebo jejich stálými provozovnami v rámci EU[145]. Z různých ustanovení IRD, MD i PSD vyplývá, že se tyto vztahují pouze na právnické osoby, nikoli na osoby fyzické.

Rozsah působnosti GAAR v ATAD je omezen nejen rozsahem věcné působnosti této směrnice, ale i rozsahem její osobní působnosti. Věcná i osobní působnost ATAD je přímo určena jejím článkem 1, který stanoví, že se ATAD vztahuje na všechny daňové

---

[141] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 153. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[142] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 150. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[143] *Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2003. čl. 1 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN

[144] *Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, division, partial division, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member states* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2009. čl. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=GA

[145] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. čl. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

subjekty, které podléhají dani z příjmů právnických osob v jednom nebo více členských států EU, včetně stálých provozoven nacházejících se v jednom nebo více členských státech EU a náležející subjektům, které jsou z hlediska daňového práva rezidenty třetích zemí.[146] Vymezení rozsah působnosti GAAR v ATAD tak, jak je vymezen článkem 1 ATAD, je potvrzeno v samotném ustanovení GAAR, tedy článku 6 odst. 1 ATAD, jehož první věta začíná slovy „*pro účely vypočtení daně z příjmů právnických osob …"*.[147]

2.3.2 Uspořádání právních jednání relevantních z hlediska stanovení daně

Obecným předpokladem aplikace GAAR je samotné jednání daňového subjektu, které je v moderních GAARs i teorií označováno slovem uspořádání (*arrangement*, popř. *tax arrangement*).[148] Přítomnost uspořádání je důležitá pro potenciální aplikaci GAAR. Bez existence uspořádání nelze přejít k aplikaci ustanovení daňověprávních předpisů. ATAD ani PSD, i přes důležitost definice tohoto pojmu, jeho definici neobsahují. Vymezení *arrangement* se v dokumentech EU nejvíce přiblížila Evropská komise pokusem o vytvoření legislativní definice v bodu 4.3 Doporučení Komise. Tento bod stanoví, že „*uspořádáním se rozumí jakákoli transakce, systém, akce, operace, dohoda, grant, neformální dohoda, příslib, závazek nebo událost*", přičemž uspořádání „*může zahrnovat více kroků nebo se skládat z více částí.*" [149] To může v praxi znamenat, že uspořádáním může být jakékoli jednání daňového subjektu.[150]

---

[146] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. čl. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[147] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[148] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 150. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[149] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[150] KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK ; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, s. 137, Elgar tax law and practice. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

Oficiální česká verze Doporučení Komise pojem *arrangement* překládá jako *opatření*[151]. Öner ovšem poukazuje na to, že *tax arrangement* je komplexní pojem odkazující na strukturu složenou z úkonů a jednání, včetně přípravných opatření, plánů, příprav, dohod, obchodů a (především) smluv.[152] Seiler k tomu připomíná, že pojem *arrangement* je užit pro svůj široký rozsah, přičemž jeho hranice, na rozdíl od pojmu *transaction*, nejsou tak určité.[153] *Opatření* označuje spíše jeden úkon [154], podobně jako pojem *transakce* [155]. Pro popis činnosti či postupu k zabezpečení něčeho je pojmu *opatření* v uvedených případech užito vždy v plurálu.[156] Pojem *uspořádání*, jakožto verbální substantivum slovesa *uspořádat*, lépe vystihuje mnohost jednání a jejich organizované systematické seskupení za určitým účelem[157], a proto je v souvislosti s *tax avoidance* výstižnějším českým ekvivalentem anglického pojmu *arrangement*. Z těchto důvodů je v této práci pojem *tax arrangement* překládán jako uspořádání ve významu uspořádání právních jednání relevantních z hlediska stanovení daně, tedy všech hmotněprávních jednání daňového subjektu, která mají vliv na stanovení daně.

2.3.3 Hodnotící složky GAAR

Aby orgán příslušný k aplikaci GAAR rozhodnout, zda je určité uspořádání v souladu, či v rozporu s právem, je nutné v abstraktní ideové rovině rozdělit takové uspořádání na jeho části, které ve svém souhrnu činí takové uspořádání rozporným s právem. Hodnotící složky GAAR jsou pak právním odrazem těchto částí uspořádání, přičemž vytváří

[151] EVROPSKÁ KOMISE. *Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování* [online]. 2012/772/EU. Brusel: Evropská komise. 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=BG

[152] ÖNER, Cihat. Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance? *EC TAX REVIEW* [online]. 2020, **29**(1), 38–52. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020005.pdf

[153] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 152–153. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[154] Význam 1. v: Opatření. In: *Wikislovník* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2019 [cit. 2020-10-21]. Dostupné z: https://cs.wiktionary.org/wiki/opat%C5%99en%C3%AD

[155] Transakce. *Internetová jazyková příručka* [online]. Praha: Akademie věd České republiky [cit. 2020-10-21]. Dostupné z: https://prirucka.ujc.cas.cz/?id=transakce

[156] Opatření. *Internetová jazyková příručka* [online]. Praha: Akademie věd České republiky [cit. 2020-10-21]. Dostupné z: https://prirucka.ujc.cas.cz/?id=opat%C5%99en%C3%AD

[157] Uspořádání. *Internetová jazyková příručka* [online]. Praha: Akademie věd České republiky [cit. 2020-10-21]. https://prirucka.ujc.cas.cz/?slovo=uspo%C5%99%C3%A1d%C3%A1n%C3%AD

procesní stupně, po kterých musí orgán příslušní k aplikaci GAAR postupovat, aby mohl o daném uspořádání rozhodnout jako o s právem souladném, či rozporném.

Hodnotící složky moderních GAARs v EU se nachází v hlavním ustanovení, a následně případně v dalších odstavcích, které mohou obsahovat doplnění hlavního ustanovení nebo definice pojmů v něm užitých. Obecně ale lze říci, že se struktura moderních GAARs v EU podobá GAAR v Doporučení Komise a je následující: pokud jsou zjištěna uměle vytvořená nebo ne-opravdová/postrádající opravdovost (*artificial* nebo *not genuine*) uspořádání (*arrangement*), jejichž hlavním cílem nebo základním účelem (*main purpose*, *essential purpose* a obdobné pojmy) je vyhýbání se daňovým povinnostem (*avoiding taxation*), přičemž takové uspořádání odporuje cíli, duchu i účelu (*defeats the object, spirit and purpose*) ustanovení daňověprávního předpisu, kterého by v nepřítomnosti zneužívajícího uspořádání bylo užito, je orgán aplikující GAAR oprávněn využít právní důsledky GAAR (*legal consequences*), jakožto sankci GAAR jako právní normy.[158]

Tyto hodnotící složky GAAR, jimiž je uspořádání hodnoceno, jsou v anglickém jazyce označovány slovem *test*.[159] Slovu *test* předchází adjektivum označující vybranou část nebo vlastnost jednání daňového subjektu, jejíž zjištění je legislativou považováno za důležité pro rozhodnutí o rozporu jednání daňového subjektu, kterým se daňový subjekt může vyhýbat daňovým povinnostem, s právem.

2.3.3.1 *Objective tests* a *subjective tests*

Pokud je splněn výše uvedený předpoklad přítomnosti uspořádání, které má své důsledky v oblasti, která spadá do rozsahu působnosti GAAR, a orgán veřejné moci příslušný k aplikaci GAAR nabyl podezření, že dané uspořádání je zneužívající, pak je možno přistoupit k hodnocení takového jednání z hlediska následujících složek GAAR. Tyto složky GAAR jsou rozděleny do dvou skupin. Toto rozdělení složek GAAR sleduje definici zneužití práva v EU, které ve své rozhodovací praxi Soudní dvůr EU (dále jen

[158] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 183. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[159] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 151. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK ; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice, s. 127–173, s. 143 an. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

„SDEU“) poprvé užil v případě *Emsland-Stärke*[160], ve kterém rozhodl, že pro zjištění zneužití práva je nutné zaprvé hodnotit objektivní okolnosti, za kterých není dosaženo účelu pravidel Evropského společenství, a zadruhé hodnotit subjektivní prvek spočívající v úmyslu získat výhodu obsaženou v pravidlech Evropského společenství.[161] Na základě tohoto rozdělení na dvě stránky zneužívajícího jednání, tedy jeho objektivní a subjektivní stránku, někteří kontinentální právníci pojmenovali následující skupiny prvků GAAR na *objective test* a *subjective test*.[162]

2.3.3.1.1 Angloamerický přístup k pojmům *objective test* a *subjective test* ve srovnání s kontinentálním přístupem k pojmům *objective test* a *subjective test*

Analýza rozhodování orgánů veřejné moci příslušných k rozhodování ve věcech správy daní vedla ke zjištění, že pojmy *objective test* a *subjective test* nejsou angloamerickými právníky a výše zmíněnými orgány a jejich kontinentálními protějšky vnímány totožně. Důsledkem této skutečnosti je zmatení pojmů v sekundární literatuře a možný vznik dalších nedorozumění při aplikaci GAAR. Níže proto bude nejprve provedena komparace angloamerického a kontinentálního pojetí *objective test* a *subjective test*.

2.3.3.1.1.1 Angloamerické pojetí objective test a subjective test

Zde je nutné odkázat na odlišné pojetí institutů *objective* a *subjective test* v právních řádech kontinentální právní kultury a angloamerické právní kultury. Pokud jsou pojmy *objective test* a *subjective test* užity v anglickém jazyce, pak je třeba k těmto pojmům přistupovat jako k *termini technici* angloamerické právní kultury. V angloamerické

[160] BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), 133–144 [vid. 2021-12-09]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

[161] Rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695. Odstavce 52-53. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61999CJ0110&qid=1614778873657&from=CS

[162] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 182,185. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), 133–144. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

právní kultuře se otázky ohledně obsahu *objective tests* a *subjective tests* objevují nejčastěji v občanském, obchodním a trestním právu.[163] Pomocí těchto testů pak lze hodnotit buď právní jednání (zejména smluvní oblast občanského práva, ve kterých jde o zjištění skutečné vůle stran)[164] nebo protiprávní jednání.

Nejspíše nejdůsledněji – pro závažnost právních důsledků, ke kterým mohou zjištění nebo názory v této oblasti vést – ve vztahu k protiprávnímu jednání byly *objective* a *subjective tests* v angloamerické právní kultuře zkoumány v oblasti nedbalostních civilních deliktů nebo v trestním právu, jakožto způsobu nalézání viny v průběhu soudního procesu.[165] Colvin v této souvislosti tvrdí, že „*v subjektivním pojetí testu trestní odpovědnosti lze takovou odpovědnost přisoudit pouze takové osobě, která se svobodně, po zvážení následků nebo rizik, rozhodla k relevantnímu jednání, a proto učinila osobní rozhodnutí, které lze odsoudit a zároveň považovat za ospravedlnění uložení trestu.*“ [166] V průběhu *subjective tests* je soudem vyvozována odpovědnost za trestný čin na základě vnitřního duševního vztahu jednajícího subjektu k následku takového jednání. Pro rozhodnutí o vzniku odpovědnosti konkrétní osoby za určité jednání je důležité zjištění skutečného stavu mysli této osoby ve vztahu k následku způsobeného jednáním.[167] Procesní vyvozování odpovědnosti za spáchaný trestný čin prostřednictvím *subjective test*, je v tomto blízký hmotněprávnímu institutu zavinění v české trestním právu, které vyvození subjektivní odpovědnosti za spáchaný trestný čin zakládá na vnitřním, psychickém vztahu

[163] WRIGHT, R George. Objective and Subjective Tests in the Law. *The University of New Hampshire Law Review* [online]. 2017, **16**(1), 121–146 [vid. 2021-12-10]. Dostupné z: https://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1277&context=unh_lr

[164] WRIGHT, R George. Objective and Subjective Tests in the Law. *The University of New Hampshire Law Review* [online]. 2017, **16**(1), 121–146 [vid. 2021-12-10]. Dostupné z: https://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1277&context=unh_lr

[165] UNIKEL, Robert. Reasonable Doubts: A Critique of the Reasonable Woman Standard in American Jurisprudence Comments. *Northwestern University Law Review* [online]. 1992, **87**(1), 326–375 [vid. 2022-02-01]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/illlr87&i=346

[166] COLVIN, Eric. Ordinary and Reasonable People: The Design of Objective Tests of Criminal Responsibility. *Monash University Law Review* [online]. 2001, **27**(2), 197–228 [vid. 2021-12-09]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/monash27&i=203

[167] Differences between Subjective and Objective in Mens Rea. *lawteacher.net* [online]. [vid. 2021-12-16]. Dostupné z: https://www.lawteacher.net/free-law-essays/criminal-law/differences-between-subjective-and-objective-in-mens-rea-7716.php

pachatele k podstatným složkám trestného činu[168], přičemž stojí na zásadě odpovědnosti za zavinění, tedy bez zavinění není trestného činu ani trestu[169].

„*Objektivní přístup posuzování trestní odpovědnosti naproti tomu zahrnuje porovnání jednání obviněného s jednáním hypotetické osoby, kterou lze přiřadit přívlastky jako „obyčejná“ nebo „rozumná“ bytost, nacházející se v obdobné situaci … v takovém případě je ospravedlněním pro shledání viny a uložení trestu selhání či neschopnost obviněného dostát komparativnímu způsobu života.*“[170] Proto v průběhu *objective test*, jakožto procesu hodnocení jednání, je standard, podle kterého je nacházena hranice mezi právem aprobovaným chováním a protiprávním jednáním subjektu, hledán mimo jednající osobu, a je nacházen v uznaném hypotetickém způsobu jednání [171] tzv. běžné (*ordinary person*) nebo rozumné osoby (*reasonable person*)[172] za okolností shodných s okolnostmi případu, v němž je tento standard hodnocení užíván.[173] Proto v průběhu *objective test* „*posouzení trestní odpovědnosti není závislé na posuzování* [skutečného, poznámka autora] *stavu mysli obviněného.*“[174]

Objective test se při procesním vyvozování odpovědnosti za spáchaný trestný čin nesoustředí na vnitřní duševní vztah subjektu k následku, tedy k zavinění. Užíván je v případech, ve kterých subjekt jedná nedbalostně, a v těchto případech *rozumná osoba*

[168] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 211. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4. In: BECK-ONLINE [právní informační systém]

[169] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 175. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4. In: BECK-ONLINE [právní informační systém]

[170] COLVIN, Eric. Ordinary and Reasonable People: The Design of Objective Tests of Criminal Responsibility. *Monash University Law Review* [online]. 2001, **27**(2), 197–228 [vid. 2021-12-09]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/monash27&i=203

[171] WRIGHT, R George. Objective and Subjective Tests in the Law. *The University of New Hampshire Law Review* [online]. 2017, **16**(1), 121–146 [vid. 2021-12-10]. Dostupné z: https://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1277&context=unh_lr

[172] UNIKEL, Robert. Reasonable Doubts: A Critique of the Reasonable Woman Standard in American Jurisprudence Comments. *Northwestern University Law Review* [online]. 1992, **87**(1), 326–375 [vid. 2021-02-01]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/illlr87&i=346

[173] Differences between Subjective and Objective in Mens Rea. *lawteacher.net* [online]. [vid. 2021-12-16]. Dostupné z: https://www.lawteacher.net/free-law-essays/criminal-law/differences-between-subjective-and-objective-in-mens-rea-7716.php

[174] COLVIN, Eric. Ordinary and Reasonable People: The Design of Objective Tests of Criminal Responsibility. *Monash University Law Review* [online]. 2001, **27**(2), 197–228 [vid. 2021-12-09]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/monash27&i=203

slouží jako standard správného jednání za daných objektivních okolností.[175] *Objective* test je blízký objektivnímu a subjektivnímu hledisku požadavku zachovávání náležité opatrnosti, který, jakožto kritérium nedbalostního zavinění, přistupuje k intelektuální a volní složce zavinění. K objektivnímu hledisku, které „*žádá od každého zpravidla stejnou míru opatrnosti,*" přičemž se „*bude … vyžadovat taková opatrnost, jaká je přiměřená okolnostem a situaci, kterou pachatel svým jednáním na konkrétním místě sám vyvolal,*" přistupuje „*[s]ubjektivní* vymezení míry opatrnosti*",* které „*vyžaduje, aby mimo míry povinné opatrnosti (objektivní kritérium) bylo vzato v úvahu i subjektivní vymezení, které spočívá v* míře opatrnosti, kterou je schopen vynaložit pachatel v konkrétním případě.*"*[176]

Z tohoto lze odvodit, že angloamerický *objective test* není obdobou objektivní stránky trestného činu v českém právu. I přesto kontinentální právníci takto k *objective test* přistupují.[177] Objektivní stránka trestného činu má v českém právu své obligatorní složky, jimiž jsou *jednání*, *následek* a *příčinná souvislost*, a ta jako jeden ze znaků skutkové podstaty trestného činu musí být přítomna proto, aby bylo možné vyvodit trestní odpovědnost pachatele trestného činu.[178] *Objective test* v angloamerickém právním pojetí je podle výše uvedeného odlišným způsobem rozhodování o odpovědnosti subjektu za jeho protiprávní jednání.

Lze říci, že výše uvedené rozdělení *objective a subjective test* je důležité pro procesní rozhodování o odpovědnosti za jednání, které není v souladu s právem. Obdobně je užíván i v případě *tax avoidance* jakožto jednání, které není v souladu právem.

---

[175] JACKSON, Christopher. Reasonable Persons, Reasonable Circumstances. *San Diego Law Review* [online]. 2013, **50**(3), 651–706 [vid. 2021-02-01]. Dostupné z: https://heinonline-org.ezproxy.is.cuni.cz/HOL/Page?handle=hein.journals/sanlr50&id=697&collection=journals&index=journals/sanlr

[176] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 237. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4

[177] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 182–183. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), 133–144 [vid. 2021-02-01]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

[178] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 142–143. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4

V angloamerickém daňovém právu je tento přístup k *objective test* a *subjective test* zastáván jak teoretiky[179], tak praktiky[180].

2.3.3.1.1.2 Kontinentální pojetí *objective test* a *subjective test*

V porovnání s angloamerickým pojetím *objective* a *subjective test* se kontinentální pojetí *objective* a *subjective test* jeví velmi blízké českému teoretickému pojetí objektivní a subjektivní stránky trestného činu. V kontinentálním pojetí hodnotících složek GAAR je pojmem *objective test* označena skupina hodnotících složek GAAR, která upravuje proces hodnocení souladu jednání daňového subjektu s právem podle toho, zda se takové jednání v objektivní realitě projevuje jako uspořádání, které má za následek maření cíle, ducha a účelu daňověprávních předpisů.[181] Pojmem *subjective test* je oproti tomu označena skupina hodnotících složek GAAR, která upravuje proces hodnocení vnitřního duševního vztahu daňového subjektu k dosažení daňové výhody prostřednictvím uspořádání mařícím cíl, ducha a účel daňověprávních předpisů.[182] Toto pojetí tedy znamená, že kontinentální právníci – i při vědomí tohoto odlišného pojetí *objective* a *subjective test* angloamerickými právníky – zakládají kontinentálně právní význam anglických pojmů *objective* a *subjective test*, jakožto skupin hodnotících složek GAAR v oblasti evropského boje s *tax avoidance*. Při dalším popisu složek GAAR tedy bude užito pojmů *objective a subjective test* v kontinentálně právním významu. Stále je však nutné

---

[179] KREVER, Richard. General Report: GAARs. In: *GAARs : A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* [online]. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016, WU - Tax Law and Policy Series. ISBN 978-90-8722-358-8. Dostupné z: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e000xww&AN=1553369&lang=cs&site=ehost-live

[180] THE OFFICE OF THE REVENUE COMMISSIONERS. Part 33-01-01 - Main purpose test. *Tax and Duty Manual* [online]. 2020. Dostupné z: https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-01-01.pdf

[181] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 183. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice, s. 127–173. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml; WEBER, Dennis. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. In: *Prohibition of Abuse of Law : A New General Principle of EU Law?* Oxford: Hart Publishing, 2011, Studies of the OIECL. ISBN 978-1-84113-938-8.

[182] WEBER, Dennis. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. In: *Prohibition of Abuse of Law : A New General Principle of EU Law?* Oxford: Hart Publishing, 2011, Studies of the OIECL. ISBN 978-1-84113-938-8. ; NAVARRO, Aitor, Leopoldo PARADA a Paloma SCHWARZ. The Proposal for an EU-Anti Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. *EC TAX REVIEW* [online]. 2016, **25**(3), 117–131 [vid. 2020-10-13]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2016013.pdf

mít na vědomí, že konstrukce GAAR skládajícího se ze skupin hodnotících složek, které jsou označovány kontinentálními právníky pojmy *objective* a *subjective test*, je v oblasti daňového práva produktem kontinentální právní kultury, a proto se odlišuje od pojetí *objective* a *subjective test* v angloamerické právní kultuře.

2.3.3.1.2 Objective tests

Objective test je hodnotící složkou GAAR. Jeho účelem je zjištění, zda uspořádání naplňuje pojem zneužití práva v oblasti daní neboli *tax avoidance*.[183] Podle *objective test* je uspořádání zneužitím práva tehdy, pokud maří *cíl nebo účel* daňověprávních předpisů.[184] *Objective test* je pak některými považován za pouhé připomenutí nutnosti poskytnout *vhodný* právní výklad dotyčných pramenů práva.[185]

Pokud *objective test* nahlédneme optikou objektivní stránky protiprávního jednání, pak jej lze rozdělit na tři obligatorní části. Těmito částmi je přítomnost jednání daňového subjektu vytvářející ve svém souhrnu systém postupů daňového subjektu nazývaný pojmem uspořádání, následek tohoto jednání a příčinná souvislost mezi těmito právními skutečnostmi.

2.3.3.1.2.1 *Arrangement test*

Seiler řadí *arrangement test* do skupiny *subjective tests*. Pokud ale máme následovat kontinentální pojetí *objective test*, pak zkoumání povahy uspořádání, které je v rámci *arrangement test* prováděno, musíme zařadit do *objective test*, protože se soustředí na jeden z jeho prvků, a to na jednání daňového subjektu. *Arrangement test* věnuje pozornost povaze jednání daňového subjektu[186] a v jeho rámci je nalézáno, zda konkrétní

[183] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 155. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[184] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 183. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[185] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 181. ISBN 978-3-7073-3515-6.
[186] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 190. ISBN 978-3-7073-3515-6.

uspořádání lze, pro jeho povahu, kvalifikovat jako *uměle vytvořené* (*artificial*) [187], nebo *postrádající opravdovost* (*not genuine*, *non-genuine*)[188].

Ve zmíněných pramenech práva EU (ATAD, PSD, návrh FTT, Doporučení Komise) je vedle hlavního ustanovení v dalších odstavcích obsažena definice, která stanoví, kdy lze uspořádání považovat za *uměle vytvořené* nebo *postrádající opravdovost*. Uspořádání je v Doporučení Komise shledáváno uměle vytvořeným na základě absence obchodní podstaty (*commercial substance*).[189] V Doporučení Komise pojem uspořádání předchází adjektivum *umělé* (či sousloví *uměle vytvořené*). Podle doporučovaného postupu by tak správce daně měl dokázat, že hodnocené uspořádání postrádá obchodní podstatu, a proto je uměle vytvořené.[190] V Doporučení Komise však není definováno, co je absencí obchodní podstaty myšleno. Jeden neznámý pojem je tedy nahrazen jiným neznámým pojmem.[191] Doporučení Komise však poskytuje demonstrativní výčet situací, kterým se snaží napomoci příslušným orgánům členských států při zjišťování umělosti uspořádání. Tento demonstrativní výčet rysů, které zneužívající uspořádání mívají, je obsažen v bodu 4.4 Doporučení Komise. O existenci umělého uspořádání může např. napovědět skutečnost, že „*právní forma jednotlivých kroků, z nichž se uspořádání skládá, je nesouladná s právní povahou uspořádání jako celku*," nebo že „*uspořádání či řada*

[187] Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning. *Official Journal of the European Union* [online]. 2012. body 4.2 a 4.4. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[188] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. 2016. Čl. 6 odst. 1, 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*, ve znění novelizující *Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. 2015. Čl. 1 odst. 2, 3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[189] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. B.m.: European Commission. 2012, bod 4.4. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[190] Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning. *Official Journal of the European Union* [online]. 2012. bod 4.4. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN; EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax* [online]. únor 2013. Čl. 13 odst. 3 Dostupné z: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6442-2013-INIT/en/pdf

[191] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 204. ISBN 978-3-7073-3515-6.

uspořádání jsou uskutečněna způsobem, který by v přítomnosti rozumného obchodního chování nebyl využit.“[192]

Podle novějších závazných pramenů práva EU (ATAD a PSD) uspořádání postrádá opravdovost v rozsahu, v jakém nebylo vytvořeno z obchodních důvodů, které odráží hospodářskou skutečnost s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti.[193] Adjektivum *umělé* už v ATAD a PSD nepředchází pojmu uspořádání, ale povinnost správce daně dokázat absenci obchodní podstaty zůstává. Výsledkem tohoto testu má být tedy zjištění, zda hodnocené uspořádání bylo *vytvořeno uměle*, či nikoli (tedy zda je *opravdové* ve smyslu výše uvedených definic).[194]

2.3.3.1.2.2 Následek uspořádání

Nežádoucím následkem uspořádání, jakožto porušení abstraktních společenských zájmů, je maření smyslu a účelu příslušného daňověprávního předpisu.[195] Znění Doporučení Komise a návrh FTT navádí k tomu, že by *cíl, duch **a** účel* daňověprávního předpisu měly být pro aplikaci GAAR mařeny kumulativně.[196] Doslovné následování tohoto znění národním zákonodárcem by ve výsledku mohlo vést k tomu, že by nebylo možné, v případě souladu alespoň části postupu daňového subjektu s alespoň jednou ze zmíněných vlastností daňověprávního předpisu, označit takový postup jako zneužívající. Kumulativní výčet následků jednání daňového subjektu v hypotéze takové právní normy

---

[192] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. B.m.: European Commission. 2012. Bod 4.4, písm. a), b). Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[193] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1, 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 1 odst. 2, 3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[194] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 151. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[195] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 183. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[196] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. bod 4.5. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN; nebo EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax* [online]. únor 2013. Čl. 13 odst. 4. Dostupné z: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6442-2013-INIT/en/pdf; odkazováno v SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 183. ISBN 978-3-7073-3515-6.

stanoví příliš náročný standard na splnění, což může vést k menšímu počtu aplikací takového pravidla a nižší efektivitě GAAR. V nových (pro členské státy závazných) pramenech práva EU obsahujících GAAR, jmenovitě ATAD a PSD, je však obsaženo sousloví *„maření cíle **nebo** účelu příslušného daňového právního předpisu*“ [197], které již nevytváří prostor pro spory při výkladu práva, protože jasně určuje, že se jedná o výčet alternativní.

2.3.3.1.2.3 Účinek uspořádání – dosažení neoprávněné daňové výhody

Tuto složku GAAR řadí Seiler také mezi *subjective tests*. Pokud ale samotné jednání daňového subjektu projeveného ve formě uspořádání a jeho hodnocení prostřednictvím *arrangement test* a následek takového uspořádání považujeme za součást *objective test*, pak musíme takto vnímat i konkrétní výsledek takového jednání. Tímto konkrétním výsledkem je účinek v podobě neoprávněného získání daňové výhody (*tax advantage* nebo *tax benefit*).[198]

Ve většině případů *tax avoidance* je daňovou výhodou nulová výsledná daň, snížení daně nebo odložení daně.[199] Evropská Komise v bodu 4.7 Doporučení Komise doporučuje příslušným orgánům členských států, aby porovnaly výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt tvrdí, s výší daňové povinnosti, která by byla stanovena totožnému daňovém subjektu za jinak stejných okolností, ovšem při absenci posuzovaných uspořádání.[200] Dále Evropská komise nabízí výčet možných situací, při kterých by orgán příslušný k aplikaci GAAR měl, kvůli možné přítomnosti uspořádání, jímž se daňový

[197] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 1 odst. 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[198] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 213. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[199] KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice, s. 127–173. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

[200] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

subjekt pokouší vyhnout daňové povinnosti, zpozornět. Mezi tyto situace patří skutečnost, při které: „*a) určitá částka není zahrnuta v základu daně, b) daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost využitím odpočtu, c) daňový subjekt snižuje základ daně o daňovou ztrátu, d) daň vybíraná srážkou není splatná, e) základ daně je snížen o daň zaplacenou v zahraničí.*“[201]

2.3.3.1.3 *Subjective test*

Hodnotící složky GAAR, které svou povahou spadají do skupiny nazývané *subjective test,* se, na rozdíl od *objective tests*, zaměřuje na vnitřní vztah daňového subjektu k dosažení daňové výhody prostřednictvím *tax avoidance* uspořádání.[202] Pokud následujeme kontinentální pojetí *subjective* a *objective test*, jak bylo uvedeno výše a do tohoto místa činěno, pak zbývá popsat složku GAAR, která hodnotí subjektivní stránku právního jednání, které je v rozporu s právem. Toto hodnocení je nazýváno *purpose test*.[203]

2.3.3.1.3.1 *Purpose test*

V rámci této složky GAAR je nutné zjistit, zda jednání daňového subjektu *mělo za cíl* dosáhnout daňovou výhodu. V průběhu *purpose test* je třeba zjistit, zdali daňový subjekt uspořádal svá právní jednání, která mají svůj důsledek i v oblasti daňového práva, tak, že

[201] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. bod 4.7. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[202] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 187. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. bod 4.2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN; WEBER, Dennis. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. In: *Prohibition of Abuse of Law : A New General Principle of EU Law?* Oxford: Hart Publishing, 2011, Studies of the OIECL. ISBN 978-1-84113-938-8.

[203] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 207–213. ISBN 978-3-7073-3515-6.

jejich hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů (cílů, důvodů) bylo dosažení daňové výhody.[204] V jeho rámci je tedy pozornost věnována cílům nebo účelům uspořádání.

V rámci GAARs je rozlišována míra či stupeň síly vnitřního vztahu daňového subjektu k dosažení daňové výhody. V současné době jsou v pramenech práva EU ohledně účelu obsaženy tyto standardy vnitřního vztahu daňového subjektu ohledně dosažení daňové výhody, kdy těmito musí být: *hlavní nebo jeden z hlavních účelů* (*main purpose or one of the main purposes*)[205], *hlavní nebo jeden z hlavních motivů* (*principal motive or one of the main principal motives*)[206], *hlavní cíl nebo jeden z hlavních cílů* (*principal objective or one of the principal objectives*)[207] nebo *hlavní cíl*[208] (*essential purpose*)[209].

U GAARs obsahujících *purpose test* v závazných pramenech práva EU (jmenovitě PSD, ATAD) je standard účelu vytvořeného uspořádání stanoven tak, že hlavním účelem nebo

[204] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 1 odst. 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[205] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 1 odst. 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[206] *Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2003. Čl. 5 odst. 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN

[207] *Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, division, partial division, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member states* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2009. Čl. 15 odst. 1 písm. a). Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=GA

[208] EVROPSKÁ KOMISE. *Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování* [online]. 2012/772/EU. Brusel: Evropská komise. 2012. Bod 4.2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=BG

[209] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Bod 4.2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN; EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax* [online]. únor 2013. čl. 13 odst. 1. Dostupné z: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6442-2013-INIT/en/pdf

jedním z hlavních účelů vytvoření uspořádání musí být dosažení daňové výhody.[210] Takto vyjádřený standard *purpose testu* je některými kritizován pro jeho snadné splnění, což ve výsledku může vést k tomu, že je GAAR nadužíváno.[211]

Ohledně požadované míry vnitřního vztahu daňového subjektu k *tax avoidance* poskytuje Doporučení Komise teoretickou nápomoc. Ve svém bodu 4.6 uvádí, že je nutné účel uspořádání považovat za hlavní (*essential*), pokud jakýkoli jiný účel, který by mohl být přisouzen hodnocenému uspořádání nebo řadě takových uspořádání, se při zohlednění všech okolností případu jeví zanedbatelným.[212]

Příslušné orgány jsou nuceny ovšem rozlišovat mezi účely. Většina daňových subjektů může oprávněně dokázat, že jejich jednání mělo za cíl skutečné obchodní nebo hospodářské důvody a pouze menšina daňových subjektů utrpí skutečné ztráty, aby mohla dosáhnout daňových výhod.[213] Proto je pro příslušné orgány v rámci správy daní důležité nepřihlížet pouze k ekonomickému cíli celého uspořádání, ale spíše se soustředit na ekonomické vysvětlení vedlejších kroků v uspořádání, které byly učiněny z důvodů dosažení daňové výhody.[214]

---

[210] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. čl. 1 odst. 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[211] KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice, s. 127–173. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml; BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), 133–144. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

[212] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[213] KREVER, Richard. General Report: GAARs. In: *GAARs : A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* [online]. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016, WU - Tax Law and Policy Series. ISBN 978-90-8722-358-8. Dostupné z: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e000xww&AN=1553369&lang=cs&site=ehost-live

[214] KREVER, Richard. General Report: GAARs. In: *GAARs : A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* [online]. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016, WU - Tax Law and Policy Series. ISBN 978-90-8722-358-8. Dostupné z: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e000xww&AN=1553369&lang=cs&site=ehost-live

2.3.4 Právní důsledky GAAR

Pro označení konečné fázi aplikace GAAR tato práce, inspirována zahraniční literaturou, která užívá pojem *legal consequences*,[215] užívá pojmu právní důsledek GAAR. V úvodním popisu právního důsledku GAAR, jakožto sankce právní normy, lze říci, že obsahem této složky GAAR je zamezení nabytí daňové výhody daňovým subjektem tehdy, pokud by taková výhoda měla být nabyta zneužívajícím způsobem.[216]

2.3.4.1 Odlišnost právních důsledků GAAR v PSD, MD, IRD a v ATAD

V závazných pramenech práva EU obsahujících GAAR (tedy PSD, MD, IRD a ATAD) nejsou právní důsledky totožné. Odlišnost těchto právních důsledků totiž vyplývá z různého rozsahu působností těchto směrnic a také roli, kterou GAARs v těchto pramenech mají.

GAAR v PSD je součástí směrnice, jejímž účelem je zamezení dvojímu zdanění převodu dividend a dalších druhů převodu zisku mezi mateřskými a dceřinými společnostmi v rámci EU a v důsledku toho i posílení vnitřního trhu.[217] Z důvodu tohoto vymezení právní oblasti směrnice, na kterou se GAAR v ní obsažené vztahuje, je ustanoveným právním důsledkem povinnost „*neuznat výhody plynoucí z této směrnice.*“[218] Výhodami, které nemají být uznány daňovým subjektům, které se o jejich dosažení pokoušeli uspořádáním naplňujícím svými znaky *tax avoidance*, jsou zaprvé osvobození od daní

---

[215] Např. SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 224. ISBN 978-3-7073-3515-6. ; nebo BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), 133–144. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

[216] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 224. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[217] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Recitály preambule 3 a 4. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[218] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 1 odst. 2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

vybíraných srážkou v členském státě, ve kterém má dceřiná společnost sídlo[219], a zadruhé zamezení dvojímu zdanění převáděných zisků v členském státě, ve kterém má mateřská společnost sídlo[220].[221]

Právním důsledkům GAAR v PSD jsou obdobné právní důsledky GAARs obsažených v MD a IRD. Právním důsledkem GAAR v MD je tedy odepření výhody, kterou je skutečnost, že: „*Fúze, rozdělení ani částečné rozdělení nemají za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely.*“[222] Právním důsledkem GAAR obsaženého v IRD je obdobně odepření výhody, kterou je skutečnost, že: „*Úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní … pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu.*“[223]

ATAD neposkytuje výhody daňovým subjektům, ale je harmonizačním pramenem práva, který má poskytnout základ, na kterém mohou jednotlivé členské státy přizpůsobit jednotlivá pravidla vnitrostátnímu kontextu.[224] Proto je právní důsledek GAAR v ATAD

---

[219] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 5. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[220] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Čl. 4. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[221] DEBELVA, Filip a Joris LUTS. The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive. *European taxation* [online]. 2015, **55**(6), 223–234. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive

[222] *Směrnice Rady 2009/133/ES - ze dne 19. října 2009 - o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy* [online]. Brusel: Rada Evropské Unie. 2009. Čl. 4 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=EN

[223] *Směrnice Rady 2003/49/ES - ze dne 3 června 2003 - o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států* [online]. Brusel: Rada Evropských společenství. 2006. Čl. 1 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN

[224] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Recitál 4 a 5 Preambule. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN; HASLEHNER, Werner C. 2. The General Scope of the ATAD and Its Position in the EU Legal Order. In: *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK ; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice,

odlišný od právních důsledků GAARs ve výše uvedených směrnicích. Právním důsledkem GAAR v ATAD je povinnost příslušných orgánů veřejné moci v rámci správy daní ignorovat uspořádání, které svými znaky naplňuje *tax avoidance*[225], a následně stanovit daň v souladu s vnitrostátním právním řádem[226].

2.3.4.2 Právní důsledky GAAR v ATAD

Právní důsledky aplikace GAAR v pramenech práva EU podle Seilera myšlenkově následují chápání těchto právních důsledků britského GAAR. [227] Toto chápání právních důsledků vede ke dvěma závěrům. Prvním z nich je idea, že daň může být stanovena i na základě fikce uspořádání, které nebylo reálně uskutečněno. Druhým závěrem je idea, že orgán příslušný k rozhodování ve věcech stanovení daně může stanovit daň na základě jím fingovaného uspořádání, které by daňový subjekt uskutečnil, aby dosáhl stejného komerčního cíle, u kterého však absentují kroky, které jsou zneužitím práva.[228]

Právní důsledky GAAR v ATAD jsou na tomto přístupu založeny. Ohledně stanovených kroků, které by měly příslušné orgány veřejné moci v rámci správy daní činit v případě zjištění *tax avoidance*, ale panuje nejistota. Co znamená, že příslušné orgány mají ignorovat zneužívající uspořádání? Nejspíše jsou příslušné orgány povinny při stanovení daně nebrat ohledy na zneužívající uspořádání nebo alespoň část uspořádání, která svými znaky naplňuje *tax avoidance*.[229] Zároveň je na místě ptát se, do jaké míry jsou povinny ignorovat zneužívající uspořádání. Podle teoretiků jsou orgány veřejné moci příslušné

---

s. 32–65. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/10_chapter2.xhtml

[225] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[226] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. B.m.: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[227] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 225. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[228] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 225. ISBN 978-3-7073-3515-6.

[229] BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), s. 143. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

k aplikaci GAAR nejspíše povinny identifikovat konkrétní jednání daňového subjektu v rámci uspořádání[230], která jsou zneužitím práva, a tyto ignorovat.

2.3.4.2.1 Postup orgánů aplikujících GAAR následující ignorování zneužívajících uspořádání nebo zneužívajících částí takových uspořádání

Následně jsou, podle čl. 6 odst. 3 ATAD, příslušné orgány povinny stanovit daň v souladu s vnitrostátními předpisy. Tímto se přijaté znění ATAD liší od návrhu ATAD, který ve svém čl. 7 odst. 3 ukládal povinnost příslušným orgánům „*stanovit daň* ***s odkazem na hospodářskou podstatu*** *v souladu s vnitrostátními právními předpisy.*“[231] V přijatém znění pojem *hospodářská podstata* chybí z důvodu údajného nesouhlasu členských států s tímto pojmem vzešlým ze skutečnosti, že v jejich vnitrostátních právních řádech není tento pojem přítomen.[232]

2.3.4.2.2 Potíže s pojmem hospodářská podstata (*economic substance*)

Výše uvedené odůvodnění odporu členských států vůči zavedení pojmu hospodářská podstata do ATAD není obecně přípustné, protože vzhledem k autonomii unijního práva[233] a z ní vyplývající povinnosti autonomního výkladu norem a pojmů obsažených v unijních předpisech[234], neexistuje překážka, která by legislativním orgánům EU bránila vkládat do sekundárních pramenů práva EU pojmy, které nejsou obsaženy v právních řádech členských států. Nicméně k dodržení požadavků právní jistoty a vůbec samotné možnosti právního výkladu norem práva EU jeho recipienty je nutné, aby obsah a význam

---

[230] KREVER, Richard. General Report: GAARs. In: *GAARs : A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* [online]. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016, s. 8, WU - Tax Law and Policy Series. ISBN 978-90-8722-358-8. Dostupné z: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e000xww&AN=1553369&lang=cs&site=ehost-live

[231] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN

[232] BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), s. 144. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

[233] TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ a Jiří MALENOVSKÝ. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013, s. 62. ISBN 978-80-87576-53-3.

[234] TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ a Jiří MALENOVSKÝ. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013, s. 375. ISBN 978-80-87576-53-3.

právních pojmů obsažených v pramenech práva EU byl zjistitelný. Pokud by pojem *hospodářská podstata* byl obsažen v důvodové zprávě, v jiných předpisech či v rozhodovací praxi SDEU, neexistoval by žádný legitimní důvod pro to, aby pojem *hospodářská podstata* byl z textu platné ATAD vypuštěn oproti textu navrhované ATAD. Tak tomu ale v tomto případě není.

Pojem *economic substance* nejspíše pochází z právního prostředí USA, ve kterém jej bylo užíváno v souvislosti se soudcovským postupem výkladu práva v rámci *economic substance doctrine*.[235] Tento pojem a instituty jemu významově blízké (*economic substance doctrine* totiž podle některých amerických právníků není totéž jako *substance-over-form doctrine*[236]) jsou obsaženy v řadě vnitrostátních právních řádů členských států EU, jako např. v Itálii (*sostanza economica*[237]), v SRN (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*; v tomto případě je blíže přístupu *substance-over-form doctrine* a nelze je vnímat jako samostatný institut, nýbrž jako postup výkladu práva[238]).

V době přijímání ATAD pojem *economic substance* v závazných pramenech práva EU absentoval. I přesto byl však užíván v nezávazných dokumentech EU. Jeho nejvýznamnější užití v takových dokumentech EU lze najít ve znění navrhovaných GAARs v Doporučení Komise[239], návrhu FTT[240] a návrhu CCTB 2016[241]. Žádný z uvedených dokumentů však legální definici tohoto pojmu neuvádí.

---

[235] Rozhodnutí Odvolacího soudu Spojených států amerických pro Federální okruh ze dne 12. 6. 2006 ve věci *Coltec Industries, Inc. v. United States,* 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006), 549 U.S. 1206 (2007), odkazováno v: MCMAHON, JR., Martin J. Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine [online]. 2010 [vid. 2022-02-03]. Dostupné z: doi:10.2139/ssrn.1623822

[236] WEISBACH, David A. An Economic Analysis of Anti-Tax-Avoidance Doctrines. *American Law and Economics Review* [online]. 2002, **4**(1), 88–115. Dostupné z: https://academic-oup-com.ezproxy.is.cuni.cz/aler/article/4/1/88/109052?searchresult=1

[237] Čl. 10-bis odst. 1 Statutu práv daňových poplatníků (*Statuto dei diritti del contribuente*). Přeloženo: *deepl.com.* Dostupné v původním znění zde: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/dipartimento_pol_fisc/Legge_del_27_07_2000_n._212_-_.pdf

[238] DRÜEN, Klaus-Dieter. Germany. In: *GAARs : A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* [online]. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016, WU - Tax Law and Policy Series. ISBN 978-90-8722-358-8. Dostupné z: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e000xww&AN=1553369&lang=cs&site=ehost-live

[239] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Bod 4.3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[240] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax* [online]. únor 2013. Čl. 13 odst. 1 in fine. Dostupné z: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6442-2013-INIT/en/pdf

[241] EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base* [online]. říjen 2016. Čl. 58 odst. 3 in fine. Dostupné z: https://eur-

Při hledání celoevropského významu tohoto pojmu není nápomocná ani rozhodovací praxe SDEU. SDEU totiž pojem *economic substance* použil pouze v pěti svých rozhodnutích[242], a to v rozhodnutí ve spojených věcech C-143/88 a C-92/89[243], dále v rozhodnutí ve věci *Optigen*[244], v rozhodnutí ve věci C-161/07[245], ve spojených věcech *Danmark IRD*[246] a ve spojených věcech *Danmark MD*[247]. V žádném z uvedených rozhodnutí SDEU není pojmu *economic substance* užíváno samotným SDEU, nýbrž je v těchto rozhodnutích obsaženo pouze jako odkaz na užití tohoto pojmu v předpisech členského státu, jeho použití jinými orgány (soudy členských států) nebo jeho užití v dokumentech mezinárodní organizace.

Na základě těchto skutečností tedy lze tvrdit, že pojem *economic substance* není orgány EU používán často a systematicky, a proto tento pojem nemá na úrovni orgánů EU a jimi vytvořených dokumentů jasný, přesný a určitý význam. Zároveň je nutné připomenout, že teoretická literatura zabývající se pojmem *economic substance* neřadí tento pojem do složky právních důsledků GAAR, jakožto standardu, podle kterého by orgány veřejné moci příslušné k aplikaci GAAR po ignorování zneužívajících uspořádání měly stanovit výslednou daň, ale spíše je tento pojem řazen do složky *objective test*, konkrétně pak do jeho podsložky *arrangement test*. Je tomu tak proto, že při nepřítomnosti hospodářské podstaty uspořádání nebo části uspořádání je takové uspořádání nebo jeho část zneužitím práva.[248]

---

lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF

[242] Tato rozhodnutí SDEU byla vyhledána pomocí fulltextového vyhledávání sousloví „economic substance" v databázích rozhodnutí SDEU na internetových stránkách: https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=en a https://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html?action=update&qid=1658843416581.

[243] Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 1991, spojené věci C-143/88 a C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65. Odstavec 72. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e35aef13-0a19-4e43-bc43-c1fca5f93dd6.0002.06/DOC_1&format=PDF.

[244] Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=en.

[245] Rozsudek SDEU ze dne 22. 12. 2008, věc C-161/07, ECLI:EU:C:2008:759. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0161&from=en.

[246] Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, *Danmark IRD*, spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CJ0115&from=en.

[247] Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, *Danmark MD*, spojené věci C-116/16, C-116/16, ECLI:EU:C:2019:135. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CJ0116&from=en

[248] MARTINS, António. An Accounting and Financial Note about the Economic Substance Test. *EC Tax Review* [online]. 2006, **29**(5), 250–256 [vid. 2022-05-25]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-

Z výše uvedených důvodů tak členské státy spíše měly od Evropské komise požadovat poskytnutí legální definice pojmu hospodářská podstata nebo poskytnutí vodítek, kterých by mohlo být užito při výkladu pojmu *economic substance* v budoucnu. Nicméně to nemění nic na skutečnosti, že tento pojem není v rámci složky právních důsledků GAAR v EU obsažen, a proto je při zjišťování obsahu právních důsledků GAAR v EU nutno postupovat bez jeho pomoci.

2.3.4.2.3 Pravděpodobný obsah právních důsledků GAAR v ATAD

Právní důsledek, který byl obsažen v čl. 7 odst. 3 návrhu ATAD, byl jasným odrazem právního důsledku obsaženého v navrhovaném znění GAAR v bodě 4.2 Doporučení Komise, který zní: „*Příslušné orgány členských států budou pro daňové účely přistupovat k těmto (*zneužívajícím, poznámka autora*) uspořádáním s odkazem na jejich hospodářskou podstatu.*“[249] Nejpravděpodobnější podobou tohoto právního důsledku v praxi tak bude fingování takových okolností v uspořádání, které by s největší pravděpodobností byly v takovém uspořádání přítomny, kdyby toto uspořádání neobsahovalo zneužití práva a nebylo by je tedy možno hodnotit jako *tax avoidance.*[250]

Právním důsledkem aplikace GAAR je postup orgánu příslušného k rozhodování ve věcech stanovení daně, při kterém uspořádání vytvořené daňovým subjektem musí být redefinováno fingováním právních skutečností tak, aby byly znovu nastoleny takové okolnosti, které by byly přítomné, nebýt zneužívajícího uspořádání. [251] Na jedné straně tak bude správce daně oprávněn např. k uložení povinnosti zaplacení daně, která už byla

---

com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020052.pdf; LI, Jinyan. Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance. *Canadian Tax Journal* [online]. 2006, **54**(1), 23–56 [vid. 2022-05-25]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/cdntj54&i=43

[249] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

[250] KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK ; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, s. 169, Elgar tax law and practice. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

[251] FRANZ, Tobias. The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission. *Intertax* [online]. 2015, **43**(11), 660–672. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/JournalArticle/Intertax/43.11/TAXI2015063, odkazujíc na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121. Odstavce 94 a následující. Dostupné z: https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=BE3E1D66F16F4E3F92EAEBA0337F452C?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5969742.

v režimu DPH odečtena, na druhé straně ale bude povinen snížit výsledně stanovenou daň o částku, která byla stanovena na základě zneužívajícího uspořádání.[252]

Rozsah, formu ani obsah konkrétního postupu orgánu veřejné moci příslušnému pro aplikaci GAAR v rámci složky právního důsledku GAAR však nelze předem obecně předpokládat pro všechny možné případy. Důvod tohoto stavu vyplývá z povahy zneužití práva, jež lze vymezit obecnými poznatky o tom, co zneužitím práva je, nicméně však nelze předem předpokládat veškeré možné případy, a především způsob provedení každého jednotlivého zneužití práva. A proto nelze předem přesně předpokládat ani určité právní důsledky GAAR, které bude příslušný orgán veřejné moci příslušní k aplikaci GAAR muset přizpůsobit konkrétnímu případu, v němž bude GAAR aplikovat. Tyto vlastnosti zneužití práva a posléze postupu států proti tomuto fenoménu nevyhnutelně vedou k neurčitosti vymezení právních důsledků GAAR v teorii i praxi.

2.4 Relevance analýzy GAAR v EU pro následný popis GAAR v ČR

Poznatky získané analýzou GAAR v EU jsou nezbytně důležité pro správné pochopení GAAR v ČR. Ohledně GAAR v ČR dosud nebyl napsán dostatek sekundární literatury, která by toto opatření rozebírala do takové hloubky, aby její kvalitu i kvantitu bylo možno postavit na roveň sekundární literatuře věnující se GAAR v EU. Tato kapitola tedy poskytuje poznatky, které mohou vytvářet komparativní rámec z hlediska analýzy GAAR v ČR.

[252] Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121. Odstavce 95 a 96. Dostupné z: https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=BE3E1D66F16F4E3F92EAEBA0337F452C?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5969742

3 GAAR v České republice

3.1 Legislativní proces přijímání GAAR

GAAR je v rámci českého právního řádu obsaženo v § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009, daňový řád (dále jen „DŘ“). Do českého právního řádu bylo GAAR vloženo zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen zákon č. 80/2019 Sb.; obdobně bude v této práci označován návrh tohoto zákona jako návrh zákona č. 80/2019 Sb.). Explicitní zákonné zakotvení GAAR do českého právního řádu je důsledkem povinnosti transpozice ATAD, ve vztahu ke GAAR konkrétně jejího čl. 6. A proto postup, který k tomuto zákonnému zakotvení vedl, byl iniciován v důsledku povinnosti České republiky jakožto členského státu EU transponovat její směrnice. Tuto povinnost transpozice směrnice EU, a tedy i povinnost zákonného zakotvení GAAR, potvrdila i ministryně v uvedení návrhu zákona č. 80/2019 Sb. před Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky (dále jen PS PČR). V rámci svého uváděcího projevu uvedla, že „*[h]lavním důvodem předložení … změn daňových zákonů je především provedení změn v zákonu od 1. ledna 2019, a to z důvodu implementačních změn,*“ přičemž „*mezi nejvýznamnější věcné změny lze uvést implementaci evropských směrnic, takzvaný ATAD.*“[253]

Tuto povinnost transpozice směrnice související se zakotvením GAAR do právního řádu ČR potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb.[254] Obava z nedodržení povinnosti transponovat ATAD byla významně projevena i v závěrečné zprávě z RIA k zákonu č. 80/2019 Sb. V jejím písm. G), bodu 1.1.6, nazvaném Zhodnocení rizika navrhovatel tuto obavu vyjádřil tak, že „*[v] případě neřešení problému bylo jako riziko identifikováno neprovedení implementace předpisu Evropské unie,*“[255] neboť „*[v] případě zachování dosavadního právního stavu … by došlo ke vzniku rozporu*

[253] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 20. schůze, 23. 10. 2018, 22. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/020schuz/bqbs/b01202201.htm

[254] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[255] *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2018. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135854

s formálními požadavky na řádnou implementaci práva [EU], a tím i k porušení závazku České republiky vyplývajícího z práva [EU],"[256] čímž „*by se Česká republika vystavovala riziku zahájení řízení v důsledku neprovedení směrnice Evropské unie (tzv.* infringement*).*"[257] Jedním z dalších důvodů, proč bylo navrženo legislativní zakotvení GAAR do právního řádu ČR byly „*sílící tendence dalších evropských států explicitně zakotvovat obdobná obecná pravidla proti zneužívání v oblasti daní do právních řádů.*"[258]

Nicméně je nutné zdůraznit, že ze strany poslanců nebylo věnováno příliš pozornosti samotnému zakotvení GAAR do českého právního řádu. Při schůzích PS PČR, na nichž byl projednáván návrh zákona č. 80/2019 Sb. (tehdy tento dokument nesl název Sněmovní tisk 206), byla návrhu zakotvení GAAR do českého právního řádu věnována pozornost ve větší míře pouze ze strany ministryně financí, jakožto vládní pověřenkyně pro uvedení návrhu zákona č. 80/2019 Sb., a poslance Ferjenčíka.

Na časové ose probíhala inkorporace GAAR do českého právního řádu následovně. Návrh zákona č. 80/2019 Sb. byl Vládou ČR předložen PS PČR 13. 6. 2018. Tento návrh byl dne 12. 3. 2019 PS PČR přijat a dne 27. 3. 2019 vyhlášen ve Sbírce zákonů.[259]

3.2 Popis povahy GAAR ve vztahu k otázce, zda bylo nutné zakotvit GAAR do právního řádu ČR

V rámci uvádění návrhu zákona č. 80/2019 Sb. se ministryně financí vyjádřila také k povaze navrhovaného GAAR. Novelizaci ustanovení § 8 DŘ, kterou bylo do DŘ zakotveno GAAR, označila za „*úpravu zákon[a], kter[á] ... [je] spíše kosmetického*

[256] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[257] *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2018. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135854

[258] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0; *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2018. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135854

[259] *Sněmovní tisk 206, vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákona v oblasti daní - EU* [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. nedatováno [vid. 2022-04-07]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&T=206

charakteru.“[260] Co tedy vedlo ministryni financí k tomuto vyjádření ohledně Vládou ČR navrhovaného právního nástroje pro boj s *tax avoidance* v ČR? A pokud by navrhované GAAR skutečně mělo ministryní uvedenou povahu, proč bylo zákonné ustanovení, které je pouze *kosmetického charakteru*, vůbec navrhováno? V důsledku aktivity poslance Ferjenčíka ohledně zakotvení GAAR do českého právního řádu bylo i možné zodpovězení výše položených otázek ministryní financí.

Ministryně financí se svou poznámkou o *úpravě kosmetického charakteru* dotkla rysu GAAR důležitého z hledisek mnoha oblastí a vyvolává v souvislosti s přijímáním GAAR do právních řádů navazující otázky. Z hlediska teorie práva je tato poznámka důležitá, jelikož se dotýká tématu pramenů práva. Otázky, které následně vyvolává zní: Je možné považovat rozhodovací praxi soudu za tak významnou, že zákonné ustanovení už je pouhým *kosmetickým* potvrzením již přítomné rozhodovací praxe soudu? Můžeme ve státu kontinentální právní kultury považovat soudní rozhodovací praxi za pramen práva?

3.2.1 Praxe orgánu veřejné moci jakožto pramen práva

Navrhovatel v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb. uvádí, že navrhované GAAR není novou úpravou, protože doposud byla součástí právního řádu ČR, „*a to z toho důvodu, že tato pravidla v něm jsou již obsažena, byť pouze implicitně.*“ [261] Tento náhled na zákaz zneužití práva v daňové oblasti byl Ministerstvem financí původně zastáván. O této skutečnosti svědčí diskuzní materiál [262], který Ministerstvo financí vytvořilo jako reakci na přijetí ATAD. V tomto diskuzním materiálu výslovně Ministerstvo financí předpokládalo, že „*obecné pravidlo proti zneužívání dle článku 6 směrnice nebude výslovně vloženo do zákona o daních z příjmů ani do jiného právního předpisu.*“[263] Opět

[260] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 20. schůze, 23. 10. 2018, 22. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/020schuz/bqbs/b01202201.htm

[261] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[262] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu* [online]. Praha: MFCR.cz. 2017 [vid. 2022-05-25]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf

[263] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu* [online]. Praha: MFCR.cz. 2017 [vid. 2022-05-25]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf

s odůvodněním, že „*pravidlo je … implicitní součástí právního řádu ČR a bude i nadále používáno ve správní i soudní praxi, jako je tomu doposud i bez explicitního normování.*“[264] Co podle navrhovatele spadá pod tuto *implicitní úpravu* lze blíže nahlédnout v závěrečné zprávě z hodnocení dopadů regulace k zákonu č. 80/2019 Sb. (dále jen „RIA k zák. č. 80/2019 Sb.“). V RIA k zák. č. 80/2019 Sb. navrhovatel tvrdí, že „*princip zákazu zneužití práva v daňověprávní oblasti lze považovat za implicitní součást katalogu základních zásad správy daní daňového řádu … a to v důsledku aplikace tohoto principu v rámci praxe správců daně a v rámci judikatury týkající se daňové oblasti.*“ [265] V tomto ohledu navrhovatel naznačuje, že ustáleným postupem správních orgánů nebo soudů vznikají závazná právní pravidla, jakožto *implicitní součást katalogu základních zásad správy daní*. Ohledně praxe správce daně je takovéto vnímání pramene práva, resp. jeho vzniku, v rozporu s povahou kontinentálního typu právní kultury, ve kterém „*individuální právní akty (např. … správní rozhodnutí v konkrétní věci) … nejsou prameny práva,*“ jelikož se jedná „*pouze o formy aplikace obecně závazných normativních právních aktů na konkrétní případy.*“[266]

Ve vztahu k rozhodovací praxi soudů takový přístup také není zcela správný. Nelze přeci tvrdit, že rozhodovací praxí soudů vzniká nový obsah DŘ, který ale není vyjádřen v zákonném výčtu zásad správy daní obsaženém v DŘ, protože je jeho *implicitním* (sic!) obsahem. V ryzím kontinentálním právním systému je odmítána soudcovská tvorba práva[267] a podle Gerlocha nejsou rozhodnutí soudů [kromě nálezů Ústavního soudu (dále jen „ÚS“) rušících určitý zákon, jiný právní předpis nebo jejich jednotlivá ustanovení] vnímána jako součást právního řádu ČR[268]. I přesto však Gerloch uznává, že „*[v] kontinentálním typu právní kultury … klíčové judikáty, vytvořené podle zákonů a normativních právních smluv, mají* quasiprecedenční *význam.*“ [269] Zároveň je nutné mít

[264] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu* [online]. Praha: MFCR.cz. 2017 [vid. 2022-05-25]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf

[265] *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2018, s. 125-126. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135854

[266] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 72. ISBN 978-80-7380-454-1.

[267] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck, 1998, s. 92. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.

[268] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 78. ISBN 978-80-7380-454-1.

[269] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 73. ISBN 978-80-7380-454-1.

na vědomí tvrzení, podle něhož „*od skutečného pramene práva v období do konce 18. století přes naprosté popření úlohy judikatury v období po velkých kodifikacích 19. století*“ došlo soudcovské právo v kontinentální Evropě „*až ke znovuzhodnocení úlohy judikatury v druhé polovině 20. století*.“ [270] K tomuto znovuzhodnocení došlo proto, že „*[a]utonomní prameny práva*“ (například zákon nebo obecný princip právní)[271] „*a jejich výklad jazykovou a systematickou metodou spojenou se zákonným pozitivismem jsou samy o sobě dostatečné* ***jen*** *pro argumentaci v jednoduchých případech aplikace práva.*“[272]

Bobek se ohledně významu rozhodnutí soudů odvolává na koncepci Peczenika. Ten podle Bobka rozděluje právně relevantní zdroje na čtyři základní kategorie, přičemž pro nás jsou v tuto chvíli důležité první dvě, kterými jsou:

„*(*a*) ty, které musí soudce užít, aby bylo vůbec možno hovořit o jeho rozhodnutí, jakožto o rozhodnutí založeném na právním řádu (například zákon nebo formálně závazná judikatura v systémech precedenčního práva);*

*(*b*) ty, které by měl soudce užít, aby jeho rozhodnutí bylo racionální, koherentní a konzistentní s právem v širším významovém smyslu (normativně působící, byť nikoliv formálně závazná judikatura v kontinentálním právu); …*“[273]

Bobek následně Peczenikovu koncepci využívá k popisu úlohy judikatury v ČR. Podle Bobka se „*judikatura vrcholných soudů obecně nalézá ve druhé skupině, tedy mezi argumenty, které by měl soudce použít*“, přičemž rozdíl mezi zdroji ve skupině (*a*) a (*b*) je ve „*váze jejich normativního působení*“[274] a vede k tomu, že „*soudce má ‚silnou povinnost‘ aplikovat zdroj, který musí použít,*“ avšak „*má ‚slabší povinnost‘ aplikovat zdroj, který by měl použít.*“[275] Důsledkem opomenutí aplikace zdroje, který soudce musí použít je vadnost takového rozhodnutí, protože je „*vydáno v rozporu s právem a jako*

[270] BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 23. ISBN 978-80-87284-35-3.
[271] BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 36. ISBN 978-80-87284-35-3. odkazující na *Morawski, L., Zirk-Sadowski, M.* Precedent in Poland, In: *Maccormick, N., Summers R.S. (eds.)* Interpreting Precedents – A Comparative Study, Darthmouth:Aldershot 1997, s. 233. ISBN 978-1-85521-686-0.
[272] BOBEK, M., KÜHN, Z. a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 36. ISBN 978-80-87284-35-3.
[273] BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 36–37. ISBN 978-80-87284-35-3.
[274] BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 37. ISBN 978-80-87284-35-3.
[275] BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 37. ISBN 978-80-87284-35-3.

takové bude v instančním postupu zrušeno,“ zatímco „*[s]ankcí korespondující s neaplikování zdroje, který by měl být soudcem použit, je skutečnost, že* může být *v zásadě v instančním postupu zrušeno.*“[276] Na základě těchto tvrzení lze dovodit, že Bobek je téměř ve shodě s Gerlochovým *quasiprecedenčním* významem rozhodnutí soudů, přičemž neklade takový důraz na pojem *klíčový judikát*.

Na základě výše uvedených poznatků tedy lze tvrdit, že rozhodovací praxe správce daně spočívající ve vydávání individuálních správních rozhodnutí v daňových věcech právo netvoří. *De iure* ustáleným autoritativním rozhodováním soudů k vytváření závazných pramenů práva nedochází také. Rozhodnutí soudu však *de facto* může být natolik významné, že zajistí jednotu rozhodování v určitých věcech. Závěrem těchto úvah o ustálené praxi správců daně jako prameni práva je tedy vyvrácení tvrzení, že zákonné zakotvení GAAR je ve vztahu k dosavadní zákonné úpravě pouze kosmetického charakteru. Ve vztahu k ustálené rozhodovací praxi soudů pak toto vyjádření o povaze zákonného zakotvení GAAR není úplně přesné, ale v určitých ohledech možné je.

3.2.2 Změna právní jistoty daňových subjektů způsobená zákonným zakotvením GAAR

Na jedné straně je právní jistota daňových subjektů zakotvením GAAR do DŘ zvýšena proto, že se daňový subjekt bude moci obeznámit se zákazem zneužití práva v daňovém právu přístupem k publikovanému právnímu předpisu, kterým DŘ je. Na druhé straně však oproti této skutečnosti stojí vlastnost GAAR, kterou navrhovatel zákonu č. 80/2019 Sb. předvídá i v důvodové zprávě k tomuto zákonu, tedy že „*[a]tributem tohoto institutu musí být dostatečná obsahová pružnost tak, aby jeho prostřednictvím bylo možné reagovat na životní situace, které tvoří neuzavřenou množinu a na které nemůže právní norma ve své obecnosti pamatovat.*“[277] Navrhovatel tímto projevuje vůli poskytnout správci daně nástroj, jenž může být aplikován v předem nevymezitelném množství a druhu případů.

[276] BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 37. ISBN 978-80-87284-35-3.

[277] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

Na této možné vlastnosti GAAR nic nemění skutečnost, že navrhovatel nepředpokládá možné překročení mezí vytyčených dřívějšími rozhodnutími soudů v daňověprávní oblasti v průběhu aplikace GAAR. To dokazuje jeho tvrzení, „*že pokud určité jednání nepředstavovalo zneužití práva v daňové oblasti před zakotvení[m] navrhovaného ustanovení, nebude jako zneužití práva příslušnými orgány posuzováno ani po jeho zakotvení.*“[278] V této souvislosti se opět dotýkáme otázky vzniku pramene práva ustálenou rozhodovací praxí soudů. Ovšem pokud uznáváme, že nelze předvídat všechny možné situace, při nichž bude jednáno zneužívajícím způsobem, a že rozhodnutí soudu mohou nabývat vlastnost *quasiprecedentu*, jistě tato rozhodnutí nelze považovat jako konečná, a tedy vymezující oblast, uvnitř které bude v budoucnu aplikováno zákonné ustanovení. Pokud byl českými soudy dříve užit zákaz zneužití práva, aniž by pro takový postup měly soudy výslovný zákonný základ, pak zákonné zakotvení GAAR, jakožto veřejně přístupného zákonného ustanovení, povede ke zvýšení právní jistoty daňových subjektů z důvodu veřejné dostupnosti informace ohledně skutečnosti, že proti nim bude správce daně oprávněný postupovat v souladu se zákazem zneužití práva. Přijetí GAAR tímto vede ke zvýšení právní jistoty daňových subjektů.

Při hodnocení právní jistoty daňových subjektů ve vztahu k zakotvení GAAR je nutné zmínit, že dosud nebyla ve vztahu k tomuto zákonnému ustanovení vytvořena ustálená rozhodovací praxe. Tato skutečnost s sebou, za předpokladu, že princip právní jistoty se skládá i z předvídatelnosti postupu státu a jeho orgánů [279], nutně přináší i situaci, při níž si daňové subjekty nemohou být jisty budoucím postupem správce daně při aplikaci tohoto zákonného ustanovení.

3.3 Aplikace českého GAAR

České GAAR je významně ovlivněno prameny práva EU i jinými dokumenty EU. Proto k němu lze, jakožto komparativní rámec, vztáhnout teoretickou koncepci vypracovanou touto prací v rámci kapitoly GAAR v EU. Ideové zakořenění českého GAAR v právu EU ostatně přiznává sám navrhovatel v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb., ve které

[278] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[279] Nález ÚS ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04 (N 16/36 SbNU 173). Dostupné z: www.nalus.usoud.cz.

upozorňuje na to, že se při tvorbě GAAR inspiroval nejen zněním GAAR v ATAD, ale také návrhem GAAR obsaženým v Doporučení Komise.[280]

Procesní postup správce daně při aplikaci českého GAAR je tedy obdobný procesnímu postupu při aplikaci GAAR v EU. Správce daně bude muset nejprve zjistit, zda daná věc spadá do rozsahu působnosti GAAR. Následně bude povinen zkoumat přítomnost právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, tedy zda v právní oblasti, na níž se vztahuje působnost GAAR, byly daňovým subjektem učiněna právní jednání a vytvořeny jiné skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Následně bude povinen přistoupit k hodnocení objektivní a subjektivní stránky těchto právních jednání a jiných skutečností. Pokud správce daně v důsledku tohoto hodnocení shledá přítomná právní jednání a jiné skutečnosti jako zneužití práva v oblasti daní, bude povinen aplikovat právní důsledky GAAR.

Ke zvolenému způsobu popisu složek českého GAAR bylo ve velké míře užito odkazů na důvodovou zprávu k zák. č. 80/2019 Sb. Tento přístup tato práce zvolila z toho důvodu, že k českému GAAR neexistuje dostatek sekundární literatury ani rozhodovací praxe soudů, aby se o ně tato práce mohla systematicky opřít a dojít k závěrům ohledně obsahu jednotlivých složek GAAR.

3.3.1 Rozsah působnosti GAAR

Jako GAAR v EU, i GAAR v ČR má rozsah své působnosti, který je správce daně před aplikací GAAR v dané věci zjistit, tedy zjistit, zda se na danou věc vztahuje právní předpis obsahující GAAR. Jelikož je prostorová působnost českého GAAR již předem dána prostorovou působností zákona, v němž je GAAR obsaženo, tedy DŘ, jehož prostorová působnost se vztahuje k celému území ČR, správci daně zbývá zjistit věcnou a osobní působnost takového opatření.

Věcná a osobní působnost českého GAAR je širší než věcná a osobní působnost GAAR obsaženého v transponované směrnici ATAD. GAAR v ATAD směřuje proti *tax*

[280] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

avoidance v oblasti daní z příjmů právnických osob (tzv. *corporate tax*). [281] Oproti tomu je české GAAR namířeno proti zneužití a obcházení práva v rámci celé daňové soustavy v ČR. Tomu je tak proto, že zákonodárce zakotvil české GAAR do právního předpisu obecně upravující proces správy daní, tedy DŘ.

Výslednou podobu a umístění českého GAAR podle svých slov navrhovatel zvolil proto, že je tímto navazováno na již přítomnou rozhodovací praxi správců daně a soudů, jelikož je „*legislativní[m] vyjádření[m] stávajícího stavu správní a soudní praxe v oblasti daňového práva.*“[282] Navrhovatel českého GAAR takto postupoval i z důvodu trendů v jiných členských státech EU. Svými slovy tímto navrhovatel „*reaguje na sílící tendence dalších evropských států explicitně zakotvovat obdobná obecná pravidla proti zneužívání v oblasti daní … a to zejména do právních předpisů, které jsou obdobou daňového řádu, případně do právních předpisů, které se aplikují na všechny druhy daní …*“.[283]

Zakotvením GAAR do DŘ došlo ke sjednocení rozsahu působnosti GAAR s věcnou a osobní působností DŘ. Tímto zakotvením byl rozsah působnosti GAAR určen tak, že se vztahuje na všechny daně v rámci české daňové soustavy a všechny daňové subjekty, na něž se vztahuje daňověprávní povinnost týkající se správného zjištění, stanovení a placení těchto daní. Tento stav je projevem navrhovatelovy vůle, podle které se zakotvením GAAR má dosáhnout toho, aby „*se zákaz zneužití práva aplikoval principiálně stejně u všech druhů daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění.*“[284]

---

[281] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. čl. 1 a čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[282] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[283] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[284] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

3.3.1.1 Historické okolnosti zakotvení GAAR do DŘ s ohledem na rozsah působnosti GAAR v ČR

Z historického hlediska, který by mohl být v rámci historické metody výkladu práva významný, je nutné připomenout, že šíře věcné i osobní působnosti českého GAAR byla diskutována i na úrovni PS PČR. Při obecné rozpravě v prvním čtení návrhu zákona č. 80/2019 Sb. poslanec Ferjenčík projevil obavy ohledně rozsahu působnosti GAAR tak, že GAAR je implementováno v „*české verzi extrémně široce.*“ [285] Těmto obavám vyřčeným poslancem Ferjenčíkem ministryně financí oponovala tvrzením, že „*pravidlo GAAR … to je v podstatě zákaz zneužití práva*“, který „*u nás platí obecně jako princip, který je dovozen tuzemskými soudy.*“[286] Odpověď ministryně financí nejspíše nebyla pro poslance Ferjenčíka dostatečná, jelikož na její slova reagoval takto: „*Já rozumím tomu, že … zákaz zneužití práva u nás platí. Tím spíš vlastně nechápu, proč se to dává do toho obecného předpisu v této formulaci.*“[287]

Nespokojenost s příliš širokým rozsahem působnosti navrhovaného GAAR následně poslance Ferjenčíka vedla k předložení pozměňovacího návrhu, evidovaného jako sněmovní dokument č. 1825 osmého zasedání Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR v letech 2017-2021[288]. Přijetí tohoto pozměňovacího návrhu by vedlo ke zrušení těch bodů návrhu zákona č. 80/2019 Sb.[289], kterými bylo do českého právního řádu zakotveno GAAR. Odůvodnění tohoto pozměňovacího návrhu obsahuje výše uvedenou obavu poslance Ferjenčíka z příliš široké působnosti navrhovaného GAAR, kterou projevuje slovy: „*Implementace do daňového řádu znamená aplikaci pravidla pro celou oblast daňové správy vč. správy daně z příjmů fyzických osob a implementace není v souladu*

[285] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 20. schůze, 23. 10. 2018, 22. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/020schuz/bqbs/b01202201.htm

[286] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 20. schůze, 23. 10. 2018, 22. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/020schuz/bqbs/b01202201.htm

[287] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 20. schůze, 23. 10. 2018, 22. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/020schuz/bqbs/b01202201.htm

[288] FERJENČÍK, Mikuláš. *Pozměňovací návrh poslance Mikuláše Ferjenčíka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (sněmovní tisk č. 206)*. [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=140055

[289] VLÁDA ČR. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. [vid. 2022-03-25]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135859

s textem směrnice, kdy v implementačním textu chybí korekční podmínka obsažená v čl. 6 odst. 2 Směrnice.“[290] Tento pozměňovací návrh poslance Ferjenčíka byl ve třetím čtení návrhu zákona č. 80/2019 Sb. zamítnut.[291]

Zamítnutí pozměňovacího návrhu poslance Ferjenčíka může při budoucí aplikaci GAAR, z hlediska výkladu práva, důležité. V případě nejistoty ohledně rozsahu působnosti GAAR, by v rámci výkladu ustanovení DŘ, které obsahuje GAAR, správce daně mohl využít i *zásadu odvržení zamítnuté alternativy*, jakožto podle prof. Wintra konkrétní zásady abstraktnějšího *principu vůle zákonodárce* v rámci historického výkladu.[292] K tomuto prof. Wintr uvádí, že „*[v]ůli zákonodárce můžeme poměrně dobře odvozovat z výsledků hlasování o pozměňovacích návrzích ve třetím čtení. Používá se především argument zamítnuté alternativy; umožňuje nám zavrhnout tu výkladovou alternativu platného zákonného ustanovení, k níž směřoval jednoznačnější pozměňovací návrh, který však byl zamítnut.*“[293]

Jako odpověď na výše uvedené obavy poslance Ferjenčíka je nutné uvést i pohled navrhovatele zákona č. 80/2019 Sb., podle nějž se stanovení rozsahu působnosti GAAR zákonným zakotvením do DŘ, vzhledem k rozhodovací praxi správců daně, materiálně o změnu současného právního stavu nejedná.[294] Toto tvrzení lze podepřít i poznatkem, že se české soudy zákazem zneužití práva v daňové oblasti zabývaly ve věcech, v nichž bylo přítomné podezření na to, že znaky zneužití práva naplnily svým jednáním jak fyzické osoby[295] tak právnické osoby[296]. V uvedených věcech soudy rozhodovaly o zákazu

---

[290] FERJENČÍK, Mikuláš. *Pozměňovací návrh poslance Mikuláše Ferjenčíka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (sněmovní tisk č. 206)*. [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=140055

[291] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 24. schůze, 21. 12. 2018, 130. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/024schuz/bqbs/b27613001.htm

[292] WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2019, s. 34, 36–37, 151–154. ISBN 978-80-87284-75-9.

[293] WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2019, s. 137. ISBN 978-80-87284-75-9.

[294] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[295] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, www.nssoud.cz.

[296] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 79, www.nssoud.cz; Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, www.nssoud.cz; Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, www.nssoud.cz.

zneužití práva jak v oblasti přímých daní (konkrétně pak v oblasti daní z příjmů) tak oblasti nepřímých daní (konkrétně v oblasti daně z přidané hodnoty), přičemž se soudy nepozastavily nad tím, že by zákaz zneužití práva nebyly oprávněny v těchto oblastech aplikovat.

3.3.2 Přítomnost právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní

Správce daně v rámci tohoto procesního kroku aplikace českého GAAR nalézá, zda daňový subjekt uskutečnil takový postup, který má správce daně hodnotit pro možné shledání jej zneužívajícím (tato složka GAAR je v části této práce věnující se GAAR v EU nazvána „přítomnost *tax arrangement*" a český zákonodárce pro označení uspořádání užívá sousloví *právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*). Navrhovatel v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb. výslovně sousloví právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní dává do souvislosti s pojmem *arrangement* obsaženým v ATAD. Pro skutečný obsah sousloví *právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní* si ovšem navrhovatel pomáhá výčtem obsaženým v bodě 4.3 Doporučení Komise. Tento bod, jak již bylo uvedeno výše, pod pojem *arrangement* řadí jakoukoli „*transakci, systém (schéma), akci, operaci, dohodu, grant, neformální dohodu, příslib, závazek nebo událost,*" přičemž se takové *arrangement* může skládat z více kroků nebo částí.[297]

Navrhovatel českého GAAR tedy předpokládá, že se uspořádání nemusí skládat pouze z právních skutečností vzniklých projevem vůle daňového subjektu. Navrhovatel totiž v té části důvodové zprávy, která je věnována výkladu pojmu *právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*, uvádí, že výčet možných skutečností podřazených pod pojem *arrangement* v Doporučení Komise obsahuje také pojem *událost*. Svým tvrzením, podle něhož „*[n]avržená formulace ‚právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní' přitom vychází též z Doporučení Komise … které v bodě 4.3 uvádí výčet pojmů,*" v němž „*výslovně uvádí jako jeden z pojmů (které jsou pod pojem ‚opatření' zahrnuty) též pojem ‚událost', která podle české právní úpravy představuje právní*

[297] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Bod 4.3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

skutečnost odlišnou od právního jednání,“[298] pojímá rozsah skutečností, které mohou ve svém souhrnu naplňovat znaky *tax avoidance*, šířeji, než jak je pojímán Doporučením Komise.

3.3.2.1 Problém překladu pojmu *event* do češtiny jako právní událost a konsekvence pro aplikaci českého GAAR

Pojmu *událost* navrhovatel nejspíše přisuzuje povahu právní skutečnosti vzniklé nezávisle na lidské vůli, když tvrdí, že „*podle české právní úpravy představuje právní skutečnost odlišnou od právního jednání.*“ [299] Taková právní skutečnost je v české teorii práva nazývána *právní událostí*.[300] K tomuto je třeba dodat, že česká teorie práva definuje *právní události* jako právní skutečnosti, které „*nespočívají ve volním lidském chování … s nimiž zákon spojuje vznik právních následků,*“[301] tedy „*objektivně, tj. mimovolně, nastalé okolnosti, pokud s nimi právní normy spojují právní následky spočívající ve vzniku, změně nebo zániku práv a povinností,*“ které jsou „*v souladu s objektivním právem.*“[302] Právě souladem právních následků s normami práva [303] může toto vnímání pojmu *událost*, jakožto právní události, obsaženého v Doporučení Komise a jeho podřazování pod množinu *jiných právních skutečností rozhodných pro správu daní* vyvolávat v budoucnu výkladové potíže.

Navrhovatel se nadto dopustil překladatelské chyby, když pojem *event* pojal jako okolnost vzniklou nezávisle na lidské vůli a na tomto základě tomuto pojmu obsaženém v Doporučení Komise přisoudil povahu právní události. I přesto, že zmíněný výčet v Doporučení Komise obsahuje pojem *event*, nelze jej vnímat jako ekvivalent právní

[298] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[299] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[300] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 149. ISBN 978-80-7380-454-1.

[301] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck, 1998, s. 141. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.

[302] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 146–147. ISBN 978-80-7380-454-1.

[303] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 149. ISBN 978-80-7380-454-1.

události. Nečiní tak ani orgány EU. SDEU ve své rozhodovací praxi ve většině z věcí uváděných odbornou literaturou jako rozhodnutí zásadní pro pojem zneužití práva v daňové oblasti neužívá pojem *event* jakožto označení možné skutečnosti relevantní pro správu daně, nýbrž nejčastěji toto slovo užívá pouze jako součást fráze v podobě *in any event* nebo *in the event*. [304] Pouze ve dvou rozhodnutích[305] SDEU užívá slovo *event* jako součást pojmu *chargeable event* jakožto odkaz na pojem *uskutečnění zdanitelného plnění* obsaženého v Šesté směrnici[306], podle níž je zdanitelné plnění uskutečněno dodáním zboží nebo poskytnutím služby[307], pořízením zboží uvnitř EU[308] nebo dovozem zboží[309].

Pojem *event* přitom v anglickém jazyce neoznačuje pouze skutečnost vzniklou nezávisle na lidské vůli. Internetové slovníky popisují význam slova *event* jako „*cokoliv, co se uděje*“[310], především pokud je taková událost něčím významná[311]. V nelézání vůle tvůrce

[304] Rozsudek SDEU ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369; Rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695; Rozsudek SDEU ze dne 12. 5. 2005, *RAL*, C-452/03, ECLI:EU:C:2005:289; Rozsudek SDEU ze dne 15. 12. 2005, *Centralan Property*, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773; Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121; Rozsudek SDEU ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-96/04, ECLI:EU:C:2006:544; Rozsudek SDEU ze dne 20. 5. 2010, *Zwijnenburg*, C-352/08, ECLI:EU:C:2010:282; Rozsudek SDEU ze dne 29. 3. 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184; Rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, *Italmoda*, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455; Rozsudek SDEU ze dne 22. 11. 2017, *Cussens*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881; Rozsudek SDEU ze dne 8. 3. 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177; Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, *Danmark IRD*, spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134; Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, *Danmark PSD*, spojené věci C-116/16 a C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135. Všechna rozhodnutí dostupná z: https://curia.europa.eu/

[305] Rozsudek SDEU ze 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373; SDEU pak nesystematicky tento pojem užil v rozsudku SDEU ze dne 11. 12. 2008, *A.T.*, C-285/07, ECLI:EU:C:2008:705, protože v této věci byla předložena předběžná otázka ohledně výkladu ustanovení staré MD. Všechna rozhodnutí dostupná z: https://curia.europa.eu/

[306] *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the commont system of value added tax* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2006. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=en

[307] *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the commont system of value added tax* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2006. Čl. 63. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=en

[308] *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the commont system of value added tax* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2006. Čl. 68. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=en

[309] *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the commont system of value added tax* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2006. Čl. 70. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=en

[310] Event: Meaning of event in English. *Cambridge Dictionary* [online]. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/event; Event: Definition of event. *Merriam-Webster* [online]. Springfield, Massachusetts, USA: Merriam-Webster [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: https://www.merriam-webster.com/dictionary/event.

[311] Event: Meaning of event in English. *Lexico* [online]. Oxford, United Kingdom: Oxford University Press [cit. 2022-03-03]. Dostupné z: https://www.lexico.com/definition/event; Event: Meaning of event in

Doporučení Komise ohledně pojmu *event* nám také může pomoci jeho zasazení do kontextu ostatních pojmů obsažených v bodu 4.3 Doporučení Komise. Tyto ostatní pojmy obsažené v bodu 4.3 Doporučení Komise, které jsou s pojmem *event* taxativně vyčteny jakožto skutečnosti naplňující pojem *arrangement*, tedy transakce, systém (schéma), akce, operace, dohoda, grant, neformální dohoda, příslib a závazek, označují právní skutečnost, jejichž vznik na lidské vůli závislý je.

Z výše uvedených důvodů nelze pojem *event* vnímat jako obdobu pojmu právní událost v české právní teorii. Navrhovatelem uvedené pojímání pojmu *event* je nicméně pro aplikaci GAAR důležité. Navrhovatelovým přístupem k pojmu *event* a jeho ztotožnění s pojmem právní událost zjišťujeme, že navrhovatel v té části GAAR, v jejímž průběhu je nalézána přítomnost právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, zamýšlel oprávnit správce daně aplikovat GAAR v co nejvyšším možném počtu případů. Pro aplikaci českého GAAR je proto důležité, že jeho aplikace nebude moci být znemožněna z důvodu restriktivního výkladu pojmu právní skutečnosti rozhodné pro správu daní, a proto se rozhodl uvést, že pod cizí pojem *tax arrangement* lze podřadit všechny právní skutečnosti. Tedy nejen ty, jejichž vznik je na lidské vůli závislý, ale i ty, jejichž vznik na lidské vůli závislý není.[312]

3.3.3 Hodnotící složky českého GAAR

České GAAR je významně ovlivněno prameny práva EU i jinými dokumenty EU. Proto k němu lze, jakožto komparativní rámec, vztáhnout teoretickou koncepci vypracovanou touto prací v rámci kapitoly GAAR v EU. Ideové zakořenění českého GAAR v právu EU ostatně přiznává sám navrhovatel v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb., ve které upozorňuje na to, že se při tvorbě GAAR inspiroval nejen zněním GAAR v ATAD, ale také návrhem GAAR obsaženým v Doporučení Komise.[313]

English. *Cambridge Dictionary* [online]. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/event.

[312] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[313] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

Obdobně jako GAAR v EU je i české GAAR do právního řádu ČR zakotveno za účelem boje proti určitému postupu daňového subjektu, kterým si tento snižuje daňovou povinnost. Tento postup však musí být definován, aby bylo možné rozeznat ty jeho části, pro které je takový postup zákonodárcem shledáván rozporným s právem. Odrazem těchto abstraktně ideálních částí postupu daňového subjektu jsou hodnotící složky GAAR, které tvoří stupně procesního hodnocení postupu daňového subjektu správcem daně. Pokud se správce daně vydá cestou, kterou mu tyto stupně aplikace GAAR stanoví, měl by na konci tohoto postupu v rámci správy daní dojít k závěru, zda se daňový subjekt dopustil takových jednání a dal vzniknout jiným právním skutečnostem, které zákonodárce shledává za rozporné s právním řádem, či nikoli. Explicitní způsob jejich vyjádření tedy vypovídá o tom, jak zákonodárce vnímá zneužití práva v daňové oblasti.

3.3.3.1 Objektivní a subjektivní hodnotící složky GAAR v ČR

Tato práce, následuje rozhodovací praxi SDEU (zejména pak rozhodnutí ve věci *Emsland-Stärke*[314]) i rozhodovací praxi NSS a ÚS[315], dělí hodnotící složky českého GAAR do dvou skupin, a to do skupiny *objektivních hodnotících složek GAAR* a do skupiny *subjektivních hodnotících složek GAAR*. Objektivními hodnotícími složkami českého GAAR jsou *přítomnost právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní*, jejich *následek* a jejich *účinek*. Subjektivní hodnotící složkou českého GAAR, která hodnotí vnitřní vztah daňového subjektu k výsledku jeho projevu vůle navenek, je *účel jednání daňového subjektu*.

Ve svém souhrnu by pak objektivní i subjektivní hodnotící složky měly představovat hodnocení postupu daňového subjektu. Pokud jsou v případě konkrétního postupu daňového subjektu všechny tyto složky, jakožto podmínky aplikace GAAR splněny, pak lze o takovém postupu daňového subjektu hovořit jako o postupu, který zákonodárce shledává nesouladným s právem. Tento postup může podle navrhovatele naplňovat jak znaky zneužití práva, tak znaky obcházení zákona. Navrhovatel shledává tyto způsoby chování subjektů práva velmi blízkými, „*jelikož obojí má stejný účel, kterým je získání*

[314] Rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695. Odstavce 52-53. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61999CJ0110&qid=1614778873657&from=CS

[315] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, www.nssoud.cz; Nález ÚS ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06 (ECLI:CZ:US:2007:3.US.374.06.1). Dostupné z. www.nalus.usoud.cz.

výhody v rozporu se smyslem a účelem právních předpisů.“[316] Rozdílné jsou tyto situace z hlediska navrhovatele pouze „*způsobem vyjádření zneužívaného či obcházeného zákonného pravidla, které může být formulováno negativně,*“ a v takovém případě se subjekt práva svým chováním dopouští *obcházení práva*, „*či pozitivně,*“ kdy subjekt práva svým chováním naplňuje znaky zneužití práva.[317]

V rámci teorie práva bohužel nepanuje přesná shoda na obsahu pojmu zneužití práva. Gerloch tvrdí, že chování *in fraudem legis* (obcházení zákona) se z hlediska subjektivního práva označuje zneužitím práva. [318] Knapp oproti tomu odlišuje zneužití práva, jakožto „*chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného,*“[319] od obcházení zákona, jakožto chování podle právní normy „*(secundum legem), ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.*“ [320] Tyto představy spadají pod pojem zneužití práva, jak je vnímán rozhodovací praxí orgánů veřejné moci. Knapp však dále při pojednání o obcházení zákona pod tento pojem podřazuje i disimulaci právního úkonu.

V této souvislosti se NSS ve svém rozhodnutí jasně a určitě vyjádřil, že množiny zneužití práva a disimulace právních úkonů vnímá jako množiny odlišné, které nelze aplikovat analogicky. Tak NSS tvrdí např. v odůvodnění k rozhodnutí ve věci sp. zn. 2 Afs 83/2010, že: „*[n]a rozdíl od tzv. disimulace (tj. zastírání skutečného obsahu právního úkonu …) je podstatou zneužití práva, že dochází k deklaraci skutečných a ničím nezastíraných právních vztahů,*“[321] nebo v odůvodnění k rozhodnutí ve věci sp. zn. 6 Afs 376/2018, že „*lze plátci daně odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva,*“ přičemž však „*nejde … vůbec o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulaci a disimulaci),*

[316] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[317] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[318] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 144. ISBN 978-80-7380-454-1.

[319] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck, 1998, s. 184. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.

[320] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck, 1998, s. 186. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.

[321] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 2 Afs 83/2010 – 75, www.nssoud.cz.

ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl“[322]

Kamínková ke vztahu zákazu obcházení zákona a zneužití práva uvádí, že jsou to příbuzné instituty, které mají podobný účel, protože „*[o]ba zákazy se snaží o postihnutí jednání, které pozitivní právo nezakazuje, přes to, že jde o jednání společensky nežádoucí.*“[323] Ohledně definice obcházení zákona se odvolává na rozhodnutí ÚS, podle nějž „*[o]bcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným.*“ [324] Kamínková následně zastává stanovisko, že „*zákaz zneužití práva a zákaz obcházení zákona se překrývají a totéž jednání často (ne-li vždy) porušuje zákazy oba. Oba zákazy jsou z hlediska právní teorie dvěma stranami téže mince ...*“[325]

Po tomto krátkém exkurzu je zřejmé, že by navrhovatel učinil lépe, kdyby v důvodové zprávě neužíval pojmy, které dále nerozvádí i přesto, že jejichž obsah není zřejmý, a vystačil by si pouze s popisem znaků jednání, které shledává nesouladné s právem. Ovšem právě část důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. popisující nejdůležitější znaky chování, které je z navrhovatelova pohledu nesouladné s právem, tedy chování, jehož účelem je „*získání výhody v rozporu se smyslem a účelem právních předpisů*“[326], je skutečně důležitá pro budoucí aplikaci GAAR. Otázky, zda má orgán veřejné moci příslušný k rozhodování ve věcech stanovení daně hodnotit určité jednání daňového subjektu jako *zneužití práva* nebo *obcházení zákona*, jsou vzhledem k teoretické neustálenosti těchto pojmů matoucí.

[322] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 6 Afs 376/2018 – 59, www.nssoud.cz.
[323] KAMÍNKOVÁ, Petra. Zneužití práva. In: *Zneužití práva*. 1. vydání. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze: Nakladatelství Eva Rozkotová, 2016, Publikace Centra právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 12, s. 197–208. ISBN 978-80-87975-43-5.
[324] Nález Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 119/01, www.nalus.usoud.cz.
[325] KAMÍNKOVÁ, Petra. Zneužití práva. In: *Zneužití práva*. 1. vydání. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze: Nakladatelství Eva Rozkotová, 2016, Publikace Centra právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 12, s. 197–208. ISBN 978-80-87975-43-5.
[326] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

3.3.3.1.1 Objektivní hodnotící složky GAAR

Objektivními hodnotícími složkami českého GAAR jsou *následek* a *účinek právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní*. Jelikož objektivní hodnotící složky GAAR jsou právním odrazem projevu vůle daňového subjektu ve vnějším světě, je nutné, aby ve vnějším světě došlo k chování daňového subjektu, které je z hlediska daňového práva relevantní. Je tedy nutná *přítomnost právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní*, přičemž tato složka GAAR není jeho hodnotící složkou, nýbrž předpokladem jeho aplikace. Aby bylo možné aplikovat GAAR, musí být určitý postup daňového subjektu v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Chování daňového subjektu tedy musí mít svůj *následek*. Tímto postupem daňového subjektu také musí být způsobován *účinek* v ekonomické sféře daňového subjektu i státu tím, že daňový subjekt dosahuje daňové výhody.

3.3.3.1.1.1 Následek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní

Jednou ze dvou objektivních hodnotících složek českého GAAR, kterou se navrhovatel rozhodl výslovně zakotvit v DŘ, je *následek uspořádání*. Z důvodu odlišné terminologie českého zákonodárce je tato složka GAAR v této práci nazvána *následek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní*, jelikož je tento pojem více přiléhavý terminologii českého GAAR obsaženého v § 8 odst. 4 DŘ. Pojem *následek* je užit jako obdoba *následku trestněprávního jednání*, jakožto „*porušení nebo ohrožení zájmu chráněného*“[327] příslušným zákonem. V případě GAAR se jedná o zájem dodržovat i smysl a účel příslušného daňového právního předpisu.

Tato hodnotící složka GAAR opravňuje správce daně provést hodnocení následku jednání daňového subjektu, tedy zjistit, zda postup daňového subjektu porušuje *smysl a účel* příslušných právních předpisů. Z důvodu přítomnosti této hodnotící složky ve znění transponovaného GAAR v ATAD se podoby této složky GAAR rozhodl přidržet i navrhovatel českého GAAR[328].

[327] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 160. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4

[328] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné

Následku právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní podle českého GAAR bude dosaženo tehdy, pokud bude daňovým subjektem dosaženo daňové výhody (která je *účinkem uspořádání*) v *rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*.[329] Následkem právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní je tedy porušení smyslu a účelu určitého daňového právního předpisu, popřípadě jeho ustanovení.

Následek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní je blízce spjatý s *účinkem právních jednání a jiných skutečností*. Pro aplikaci GAAR je spojitost *následku* a *účinku právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní* významná právě tím, že dosažení daňové výhody, aniž by toto dosažení bylo v rozporu se smyslem a účelem daňového předpisu, nezakládá zneužití práva[330], a proto nelze GAAR, zejména jeho složku právních důsledků GAAR, vůči takovému postupu daňového subjektu aplikovat. Získání daňové výhody by tedy nemělo být apriorně považováno za zneužití práva.[331] Zároveň pro aplikaci GAAR nejspíše nebude postačovat, že daňový subjekt svým postupem porušuje smysl a účel daňového předpisu, přičemž není dosahováno daňové výhody. Jejich vzájemnost a vzájemná přítomnost v objektivní realitě tedy vede k tomu, že v procesu nalézání zneužití práva v daňové oblasti nelze tyto dva znaky postupu daňového subjektu od sebe oddělit. Jejich teoretické rozdělení je však důležité pro lepší vymezení obsahu hodnotících složek GAAR jakožto procesních kroků, kterými správce daně hodnotí určitý postup daňového subjektu při aplikaci GAAR. Teoretické rozlišení následku a účinku právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní je tedy v daňověprávní oblasti důležité odlišovat stejně jako v právu trestním.[332]

---

z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[329] § 8 odst. 4 DŘ in fine

[330] WEBER, Dennis. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *Erasmus Law Review* [online]. 2017, **10**(1), 48–59 [vid. 2021-12-16]. Dostupné z: http://www.elevenjournals.com/doi/10.5553/ELR.000081

[331] ÖNER, Cihat. Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance? *EC TAX REVIEW* [online]. 2020, **29**(1), 38–52. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020005.pdf

[332] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 161. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4

Navrhovatel českého GAAR však ohledně určení konkrétního daňového právního předpisu, jehož smysl a účel by měl být porušován, mlčí. Proto při absenci kodifikace zvláštní části daňového práva, která je nyní tvořena několika hmotněprávními předpisy, nelze předem určit daňový právní předpis, jehož smysl a účel by měly být mařeny. V takové chvíli přichází nutnost využití poznatků teorie zneužití práva. Ta nám může pomoci v identifikaci určitého právního předpisu svým poznatkem, že „*zákaz zneužití se vztahuje pouze k soukromému či veřejnému subjektivnímu právu, nikoliv k právu objektivnímu,*“ protože „*[p]ro zneužití práva je … příznačné to, že existuje určitý právní důvod, který existenci práva zakládá,*“ a proto „*[z]neužít je možno pouze subjektivní právo, které z objektivního práva vzniká.*“ [333] Pokud tedy lze zneužít pouze subjektivní právo, které vyplývá z objektivního práva, pak je při zjišťování porušování smyslu a účelu nutné zjišťovat smysl a účel toho daňového právního předpisu, z něhož zneužívané oprávnění vyplývá.

3.3.3.1.1.2 Účinek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní

Další důležitou částí hodnocení postupu daňového subjektu správcem daně, je faktický výsledek všech právních skutečností, kterým dal daňový subjekt vzniknout. Výše byl uveden výsledek postupu daňového subjektu, který se projevuje v právní oblasti a který tato práce nazývá následkem právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní. Výsledek postupu daňového subjektu, kterým tento dosahuje daňové výhody, je výsledkem, který se fakticky promítá do hospodaření daňového subjektu, ale i státu, protože jím dochází k nižším daňovým příjmům veřejných rozpočtů. Ve srovnání s následkem právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní se tento výsledek konkrétně projevuje ve výši peněžitých prostředků, které daňový subjekt do veřejných rozpočtů odvede. Proto je pro tuto část hodnocení postupu daňového subjektu užito pojmu *účinek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní*. Užití tohoto pojmu bylo inspirováno trestněprávní teorií, která tvrdí, že „*[ú]činek je*

[333] LAVICKÝ, Petr. *Občanský zákoník I. Obecná část (§1-654). Komentář* [online]. 2. Praha: C.H. Beck, 2022, s. 59. ISBN 978-80-7400-852-8. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembsgfpwk5tlgi2q&tocid=nnptembsgfpwk5tlgi2q

možno zpravidla přesně vyčíslit v kilogramech, metrech, litrech … a lze ho ocenit v penězích.“[334]

I na tomto místě je nutné připomenout vzájemné spojení účinku a následku právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daně. Dosahovat daňové výhody, aniž by tím byl porušován smysl a účel daňového právního předpisu, není postupem, kterému by mělo být správcem daně zamezováno. Aplikovat GAAR je nutné tehdy, pokud je daňová výhoda získána v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.[335]

Účinkem právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní je *získání daňové výhody*.[336] K pojmu *daňové výhody* důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. poznamenává pouze to, že „*‘získání daňové výhody‘, … může nabývat též podoby nároku vůči veřejným rozpočtům …*“.[337] Jelikož se navrhovatel v této důvodové zprávě nezabýval hlouběji obsahem pojmu *daňová výhoda*, lze říci, že se rozhodl ponechat vymezení obsahu tohoto pojmu praxi. Existence daňové výhody v důsledku zneužívajícího postupu daňového subjektu je však pro aplikaci GAAR nejdůležitější.

Jelikož důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. neposkytuje bližší vymezení pojmu daňová výhoda, je za účelem odhalení obsahu pojmu daňová výhoda potřebné nahlédnout do jiných dokumentů, které sama důvodová zpráva k zák. č. 80/2019 Sb. zmiňuje, kupříkladu Doporučení Komise. Ohledně daňové výhody Doporučení Komise uvádí, že její přítomnost by správce daně měl nalézt porovnáním daně stanovené na základě přítomných právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní vytvořených uměle (*artificial arrangements*), s daní, kterou by správce daně stanovil za stejných okolností, ovšem při absenci takových právních skutečností.[338] Rozdíl částek

---

[334] ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník. 1: § 1 - 139* [online]. 2. vyd. Praha: Beck, 2012, s. 162. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4

[335] BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, **26**(3), 133–144. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

[336] § 8 odst. 4 DŘ

[337] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[338] EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. Brussels: European Commission. 2012. Bod 4.7. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

těchto dvou daní by měl tvořit daňovou výhodu.[339] Nejčastěji je daňovou výhodou, kromě nároku vůči veřejným rozpočtům, nulová výsledná daň, snížení daně či odložení daně.[340]

Přítomnost daňové výhody může vyplývat z postupu daňového subjektu, v jehož důsledku jsou výsledné příjmy rozhodné pro výslednou daň významně nižší nebo výsledné náklady, popř. ekonomické ztráty rozhodné pro výslednou daň významně vyšší, než jaká je výše těchto příjmů nebo nákladů ve skutečnosti.[341] Postupem daňového subjektu tímto způsobem jsou uměle vytvářeny okolnosti, které vedou ke stanovení nižší daně. Opět se tedy vracíme k výše uvedenému popisu daňové výhody, jakožto rozdílné částce dvou daní, z nichž jedna je stanovena na základě skutečností rozhodných pro správu daní naplňujících zneužití práva, zatímco druhá je stanovena bez ohledu na tyto skutečnosti rozhodné pro správu daní.

3.3.3.1.2 Subjektivní hodnotící složky GAAR

České GAAR obsahuje vedle objektivních hodnotících složek i jednu subjektivní hodnotící složku. Tou je test převažujícího účelu. I tímto explicitním vyjádřením této hodnotící složky v českém GAAR navazuje navrhovatel na obsah GAAR v EU. Český GAAR nicméně přichází s pozměněným zněním *purpose testu* odlišným od GAAR v ATAD a PSD, tedy moderních GAAR v EU. V těchto směrnicích je *purpose test* splněn tehdy, pokud daňový subjekt vytvoří neopravdové uspořádání, jehož *hlavním nebo jedním z hlavních účelů uspořádání* je dosažení daňové výhody, která je v rozporu se smyslem nebo účelem příslušného právního předpisu [342] (či smyslem nebo účelem *této Směrnice*

[339] KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice, s. 127–173. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

[340] KUŹNIACKI, Błażej. THE GAAR (ARTICLE 6 ATAD). In: *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020, Elgar tax law and practice, s. 127–173. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

[341] ARAMAYO, Silvia Velarde. A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth. *EC TAX REVIEW* [online]. 2016, **25**(1), 4–17. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2016002.pdf

[342] *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

v případě PSD)[343]. *Purpose test* podle českého GAAR je oproti tomu splněn tehdy, pokud je dosažení daňové výhody, která je v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, *převažujícím účelem* právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní.[344] Navrhovatel tuto skutečnost odlišnosti *purpose testů* přiznává a uvědomuje si, že standard *purpose testu* obsažený v ATAD je stanoven jako *hlavní důvod nebo jeden z hlavních důvodů* [345] (*main purpose or one of the main purposes* [346]), tudíž jeho znění je odlišné od standardu *purpose testu* GAAR v DŘ.[347]

Důvodem odlišnosti znění standardu *purpose testu* je snaha „*zachovat kontinuitu terminologie používané judikaturou,*“[348] a to proto, aby při budoucí aplikaci GAAR nedocházelo k odchylování se od ustálené rozhodovací praxe v případech zneužití práva v daňové oblasti. Zároveň navrhovatel českého GAAR ve spojení *hlavní nebo jeden z hlavních důvodů* shledává logický nesoulad. Standard účelu v rámci *purpose testu* tak může být stanoven jako hlavní účel uspořádání, přičemž je pak „*nesmyslné hovořit o více hlavních objektech (existence obou se vzájemně popírá),*“ [349] nebo tento standard může být stanoven jako jeden z hlavních účelů uspořádání, „*pak ovšem pro jejich označení postačí svodné označení ‚hlavní‘.*“[350] Navrhovatel tímto argumentuje pro navržené znění

[343] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

[344] § 8 odst. 4 DŘ

[345] *Směrnice Rady (EU) 2016/1164 - ze dne 12. července 2016 - kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu* [online]. Brusel: Rada Evropské Unie. 2016. Čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=en

[346] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2016. Čl. 6 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[347] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[348] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[349] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[350] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné

standardu v rámci *purpose testu* GAAR, kterým je výše uvedený *převažující účel* uspořádání, „*který oproti pojmu ‚hlavní' více zdůrazňuje materiální stránku věci.*"[351]

3.3.3.1.2.1 Test převažujícího účelu

Purpose test v českém GAAR je tedy splněn, pokud je získání daňové výhody převažujícím účelem právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní.[352] Ohledně standardu testu převažujícího účelu v českém GAAR se navrhovatel inspiroval „*dosavadní tuzemskou judikaturou i judikaturou Soudního dvora Evropské unie*" i „*čl. 6 odst. 1 ATAD.*" [353] Standard testu převažujícího účelu v českém GAAR je takto stanoven i proto, aby jej splnilo více jednání spadajících svou povahou do množiny *tax avoidance* uspořádání, což má správci daně umožnit postihovat širší spektrum uspořádání. Zároveň má takto stanovený test převažujícího účelu poskytnout správci daně pravomoc aplikovat právní důsledky GAAR i proti uspořádáním, která by v případě definice *purpose testu*, jakožto testu hlavního nebo jednoho z hlavních účelů, aplikovat nemohl, protože by dosažení daňové výhody nebylo jejich hlavním účelem. Správci daně má být takto formulovaným *purpose testem* umožněno „*postihovat i ty případy zneužití práva v daňové oblasti, v nichž … získání výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu nebude pouze jediným hlavním účelem jednání daňového subjektu,*" ale v kontextu celého postupu daňového subjektu bude takový účel „*účelem převažujícím (esenciálním).*"[354]

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. k nalézání převažujícího účelu právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní poznamenává, že: „*[k]ritérium přítomnosti převažujícího účelu spočívajícího v získání daňové výhody v rozporu se*

---

z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[351] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[352] § 8 odst. 4 DŘ

[353] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[354] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

smyslem a účelem daňového právního předpisu … je však nezbytné posuzovat s ohledem na všechny objektivní okolnosti …“ [355] Tímto navrhovatel v subjektivní hodnotící složce GAAR reflektuje myšlenkový posun, který rozhodovací praxe SDEU učinila mezi rozhodnutími ve věcech *Emsland-Stärke* a *Halifax*, na nějž je však poukazováno pouze některými teoretiky.[356] Lang existenci tohoto posunu ovšem neshledává z toho důvodu, že nikdy není možné nalézt skutečně zamýšlený cíl lidského jednání. A proto je nutné hledět na objektivně přítomné okolnosti a pokusit se zjistit důvod, proč osoba jednala takovým způsobem, jakým jednala. Nakonec je součástí výsledného rozhodnutí o záměru osoby vždy jistá míra odhadu.[357]

3.3.4 Právní důsledky GAAR

Části, v jejichž rámci správce daně hodnotí postup daňového subjektu a které lze považovat za hypotézu a dispozici GAAR, přistupuje i sankce této právní normy. Touto sankcí českého GAAR je procesní postup správce daně, kterým je zamezováno nežádoucím následkům chování daňového subjektu, naplňujícím svými znaky *tax avoidance*. Správci daně je pak při stanovení daně poskytnuta pravomoc *nepřihlížet* k vybraným jednáním a právním skutečnostem rozhodným pro správu daní. Tuto složku českého GAAR nazývá tato práce, inspirována názvem obdobné složky GAAR v EU, *právními důsledky*.

Objektivní a subjektivní hodnotící složky GAAR jsou v GAAR obsaženy proto, aby v jejich průběhu mohl správce daně hodnotit právní jednání a skutečnosti rozhodné pro

---

[355] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[356] LANG, Michael. Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective. In: *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* [online]. Oxford: Hart Publishing, 2011, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. ISBN 978-1-84113-938-8. Dostupné z: https://web-p-ebscohost-com.ezproxy.is.cuni.cz/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNDM3NTUxX19BTg2?sid=011e7d7a-3992-454e-a68b-c21c63fec5d1@redis&vid=0&format=EB&rid=1; odkazujíc na: MCCARTHY, Hui Ling. Abuse of rights : the effect of the doctrine on VAT planning. *British Tax Review*. 2007, **52**(2), 160–174.

[357] LANG, Michael. Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective. In: *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* [online]. Oxford: Hart Publishing, 2011, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. ISBN 978-1-84113-938-8. Dostupné z: https://web-p-ebscohost-com.ezproxy.is.cuni.cz/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNDM3NTUxX19BTg2?sid=011e7d7a-3992-454e-a68b-c21c63fec5d1@redis&vid=0&format=EB&rid=1

správu daní a případně je shledat naplňujícími definici zneužití práva v oblasti daní, tedy *tax avoidance*. V tetrachomické struktuře GAAR jakožto právní normy tyto objektivní a subjektivní hodnotící složky představují hypotézu a negaci dispozice. Hypotéza českého GAAR je představována postupem daňového subjektu, tedy právním jednáním a jinými právními skutečnostmi rozhodnými pro správu daní, kterými daňový subjekt získává daňovou výhodu.[358] Nahlíženo pohledem teorie práva je dispozicí českého GAAR vlastní pravidlo chování, podle nějž je daňový subjekt oprávněn získat daňovou výhodu na základě právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní pouze tehdy, pokud je získání daňové výhody tímto postupem v souladu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.[359] Negací této dispozice je postup daňového subjektu, kterým získává daňovou výhodu v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Aby bylo možné právní normu považovat za normu perfektní, je nutné, aby ve struktuře dané právní normy byla obsažena i sankce, která vyjadřuje její rys vynutitelnosti.[360] Seiler pojmenovává sankci GAAR *legal consequences*.[361] Z tohoto důvodu v této práci užívám pro označení sankce GAAR překlad tohoto pojmu, tedy právní důsledky.

3.3.4.1 Obsah právních důsledků českého GAAR

Právními důsledky GAAR v rámci aplikace GAAR správcem daně je podle § 8 odst. 4 DŘ *nepřihlédnutí* k právním jednáním a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právní předpisu. Navrhovatelem GAAR je jako právní důsledek GAAR předpokládán postup, při kterém správce daně k *tax avoidance* uspořádáním *nepřihlédne* a „*výše daně [bude] zjištěna a stanovena tak, jak by byla zjištěna a stanovena při*

[358] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 39. ISBN 978-80-7380-454-1. ; KOLOUŠEK, Martin. Pojem a struktura právní normy - II. část. *Právní prostor* [online]. 2019 [vid. 2022-05-18]. Dostupné z: https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/pojem-a-struktura-pravni-normy-ii-cast; poznatky získané z těchto textů jsou aplikovány na § 8 odst. 4 DŘ.
[359] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 38–39. ISBN 978-80-7380-454-1. ; KOLOUŠEK, Martin. Pojem a struktura právní normy - III. část. *Právní prostor* [online]. 2019 [vid. 2022-05-18]. Dostupné z: https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/pojem-a-struktura-pravni-normy-iii-cast; poznatky získané z těchto textů jsou aplikovány na § 8 odst. 4 DŘ.
[360] GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 36–38. ISBN 978-80-7380-454-1.
[361] SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016, s. 224. ISBN 978-3-7073-3515-6.

uskutečnění právního jednání nebo jiné právní skutečnosti rozhodných pro správu daní, které jsou přiměřené existujícím hospodářským skutečnostem a vztahům.“[362]

Tímto navrhovatel mimo novelizující právní předpis čili v důvodové zprávě k němu, zčásti parafrázuje čl. 6 odst. 3 ATAD. Podle tohoto ustanovení v případech, v nichž orgán veřejné moci příslušný k aplikaci GAAR ignoruje uspořádání nebo řadu takových uspořádání, která svými znaky naplňují *tax avoidance*, je takový orgán veřejné moci povinen stanovit daň v souladu s vnitrostátním právním řádem.[363] Zčásti pak odkazuje na znění druhé věty GAAR navrhovaného v Doporučení Komise, která zní: „*Státní orgány by pro daňové účely měly taková uspořádání posuzovat s ohledem na jejich hospodářskou podstatu.*“[364] V důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb. však navrhovatel neužil pojem *hospodářská podstata* pro popis standardu, podle nějž by měl správce daně výslednou daň vyměřit odlišně od toho, jak byla výsledná daň daňovému subjektu vyměřena na základě zneužívajících právních jednání a jiných skutečností. Navrhovatel tak zřejmě učinil z důvodu neurčitosti pojmu hospodářská podstata, ale i z důvodu jeho řídkého užívání napříč členskými státy EU. Potíží vyvstávajících v souvislosti s pojmem *hospodářská podstata* se táto práce dotkla v části GAAR v EU.

Za účelem spravedlivého stanovení výše daně, které by mělo být učiněno na základě právních jednání a jiných skutečností, které jsou přiměřené existujícím hospodářským skutečnostem a vztahům, však důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. navrhuje možnou cestu. Následně po nepřihlédnutí ke zneužívajícím právním jednáním a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní by správce daně podle navrhovatele měl být povinen postupovat v souladu s § 1 odst. 2 DŘ, a tedy stanovit daň na základě těch právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, které nejsou zneužitím práva v oblasti daní. Toto ustanovení stanoví, že cílem správy daní je správné zjištění a

[362] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[363] *Council Directive (EU) 2016/1164 - of 12 July 2016 - laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market* [online]. B.m.: The Council of the European Union. 2016, čl. 6 odst. 3. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

[364] *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. 2012/772/EU. B.m.: European Commission. 2012. Bod 4.2. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

stanovení daní, „*tj. mimo jiné nalezení daně v objektivně správné výši*.“ [365] Správce daně bude muset při tomto postupu mít na vědomí, že není „*‘ochránce státní pokladny‘, jehož prvořadým zájmem je naplnění státního rozpočtu za každou cenu*“ nýbrž je v pozici „*objektivní[ho] arbitr[a] nalézající[ho]* materiálně správnou výši daně.“[366]

V souvislosti s tímto navrhovatel v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb. popisuje nejočekávanější právní důsledek GAAR, tedy že správce daně v procesním postupu podle této části GAAR „*může stanovit daň ve vyšší výši, než v jaké ji tvrdí daňový subjekt, a to s odkazem na daňovou povinnost, která daňovému subjektu vyplývá z hmotněprávních předpisů.*“[367] Přesný postup správce daně, který po aplikaci českého GAAR bude stanovovat výslednou daň bez přihlédnutí k takovým právním jednáním a jiným skutečnostem, kterými daňový subjekt získal daňovou výhodu v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu, nelze předem ve všech podrobnostech popsat. I v souvislosti s touto částí českého GAAR je nutné zopakovat, že GAAR musí být dostatečně obsahově pružné tak, „*aby jeho prostřednictvím bylo možné reagovat na životní situace, které tvoří neuzavřenou množinu a na které nemůže právní norma … pamatovat.*“[368]

3.4 *De lege ferenda* úvahy nad možným budoucím vývojem českého GAAR

V této poslední části kapitoly GAAR v ČR bude předestřeno pár úvah ohledně možného vývoje českého GAAR do budoucna, ale i poukázání na chyby současného znění GAAR. Kapitola zabývající se českým GAAR nalezla nežádoucí neurčitost ustanovení českého GAAR.

---

[365] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. II. Zvláštní část, K části šesté - změna daňového řádu. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[366] NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVOVÁ, Lenka KRUPIČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 3. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.

[367] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

[368] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

3.4.1 Neurčitost GAAR v ČR

Znění českého GAAR obsaženého v § 8 odst. 4 DŘ může pro následnou rozhodovací praxi správce daně představovat různé implikace. Především se z hlediska právní jistoty daňových subjektů ohledně procesního postupu správce daně v jednotlivých konkrétních případech, které mohou v budoucnu nastat, ať už přičiněním daňových subjektů nebo postupem správce daně, jedná o ustanovení, jehož znění není určité. Postupem jazykové metody výkladu práva lze o větě, v níž je obsažen právní základ pravomocí správce daně, v jejichž důsledku nebude přihlíženo „*k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody*“ [369], říci, že obsahuje řadu neurčitých právních pojmů. Takový způsob vytvoření jednotlivých částí českého GAAR do budoucna otevírá příliš široké dveře možnému výkladu.

Dále lze zmínit skutečnost, že zákonodárce neurčil, kolik právních jednání a jiných skutečností bude muset správce daně povinen vzít do úvahy, aby mohl určit jejich převažující účel. Jazykovým výkladem tohoto ustanovení nelze zjistit rozsah či počet takových právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní. Proto je tu přítomna možnost, že správce daně bude počet těchto právních jednání a jiných skutečností uměle snižovat v neprospěch daňového subjektu tak, aby při aplikaci GAAR bylo dosaženo požadovaného standard převažujícího účelu a správce daně tak mohl aplikovat právní důsledky GAAR.

Dalším neurčitým právním pojmem je samotný převažující účel, konkrétně pak jeho míra. V určování tohoto standardu není zákonodárce nápomocný a jeho vymezení ponechává rozhodovací praxi orgánům veřejné moci, které budou aplikovat GAAR, nebo budou tuto aplikaci hodnotit. Tato skutečnost je závažná z hlediska právní jistoty daňových subjektů, jelikož daňový subjekt nemůže předem odhadnout, jaké chování je ještě v souladu s právem a jaké je s ním již v rozporu. Vedle toho, že zákonodárce neurčil, za jakých okolností je standard převažujícího účelu naplněn, neposkytl daňovým subjektům či orgánům veřejné moci příslušným k rozhodování ve věcech stanovení daně možný způsob, jak míru převažujícího účelu v konkrétních případech zjistit.

[369] § 8 odst. 4 DŘ

3.4.2 Otázky ohledně zakotvení GAAR do DŘ

Další otázkou, kterou lze vznést ohledně českého GAAR, je důvod zakotvení GAAR právě do DŘ a nikoli do jiného či jiných daňových právních předpisů. Nelze totiž potvrdit námitku zákonodárce, že bylo nutné zakotvit GAAR do DŘ. Zákonodárce ve prospěch tohoto postupu argumentuje potížemi, které by vznikly, kdyby bylo GAAR zakotveno, v souladu s ATAD, pouze do právního předpisu upravujícího zdanění příjmů právnických osob. K tomuto uvedl, že zakotvení GAAR do daňového právního předpisu, speciálnějšího než DŘ (konkrétně zákona o daních z příjmů[370]), by mohlo v rámci budoucího systematického výkladu vést ke shledání, že GAAR nelze aplikovat v jiných daňových oblastech v rámci daňové soustavy odlišných od té, pro kterou byl daňový právní předpis přijat. Ve svém důsledku by to tedy mohlo znamenat narušení dosavadní ustálené rozhodovací praxe soudů proti chování daňového subjektu, které ve své povaze naplňuje znaky *tax avoidance*. Argument je to jistě silný, nicméně zákonodárce již neuvádí, jaké okolnosti mu bránily v zakotvení českého GAAR do ostatních hmotných daňověprávních předpisů. Jedním z argumentů by v tomto případě mohla být obava z absence obecnosti GAAR v případě, že je GAAR obsaženo ve více právních předpisech. Tento argument byl v této práci vyvrácen již v kapitole zabývající se GAAR v EU v části věnující se obecnosti GAAR. Na základě poznatků v této části je možné připomenout, že obecnost GAAR nespočívá v rozsahu oblasti daní, pro níž bylo GAAR přijato, nýbrž v jeho funkci jako opatření, které je subsidiární vůči speciálním opatřením proti *tax avoidance*.

Dalším argumentem pro zakotvení GAAR do DŘ by mohl být požadavek, aby se jedním novelizačním právním předpisem neupravovalo mnoho právních předpisů, protože by takový stav mohl vést k nepřehlednosti legislativy. Tento argument lze vyvrátit tím, že zákon č. 80/2019 Sb. novelizuje 10 právních předpisů, přičemž do těchto předpisů zakotvuje mnoho nových ustanovení, která jsou obsahově odlišná. Jistě by tedy pro zákonodárce, popř. pro navrhovatele, zvolit postup, kterým by do všech hmotných daňověprávních předpisů zakotvil GAAR. Ostatně by takový postup nebyl příčinou nepřehlednosti novelizovaných právních předpisů.

Teoretickým problémem, který v souvislosti se zakotvením GAAR do DŘ vznikl, je další znepřehlednění právní úpravy daní v ČR. Zakotvením GAAR do DŘ totiž došlo

[370] Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

k zakotvení hmotněprávního institut do procesněprávního předpisu. GAAR tak směřuje proti konkrétnímu druhu hmotněprávního jednání daňového subjektu. V rámci daňového procesu už daňový subjekt pouze přiznává právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, která odráží hmotněprávní stav. Tuto skutečnost, tedy že GAAR je hmotněprávním institutem, si uvědomuje i sám navrhovatel, když v důvodové zprávě tuto jeho vlastnost uznává a pokouší se obhájit postup, kterým je zákonně zakotvován institut hmotného práva do práva procesního. *De lege ferenda* by však GAAR mělo být zakotveno v hmotněprávním předpisu či hmotněprávních předpisech.

3.4.3 Otázky ohledně skutečného obsahu právních důsledků GAAR

Znění českého GAAR v jeho složce právních důsledků GAAR obsahuje oprávnění správce daně nepřihlédnout ke zneužívajícím či právo obcházejícím právním jednáním a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. uvádí, že při aplikaci GAAR bude výše daně „*zjištěna a stanovena tak, jak by byla zjištěna a stanovena při uskutečnění právního jednání nebo jiné právní skutečnosti rozhodných pro správu daní, které jsou přiměřené existujícím hospodářským skutečnostem a vztahům.*“[371] Ustanovení § 8 odst. 4 DŘ tedy říká, že *se* nepřihlíží ke zneužívajícím či právo obcházejícím jednáním a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, zákonodárce tím ale myslí *redefinici* těchto jednání a skutečností tak, aby byly *přiměřené existujícím hospodářským skutečnostem a vztahům*.

Zákonodárce se tímto rozhodl dát formu zákona pouze části evropského GAAR obsaženého v ATAD, a to části, která stanoví, že by členské státy a jejich orgány měli ignorovat zneužívající uspořádání. České GAAR v DŘ však nestanoví, co tato ignorace či nepřihlédnutí znamená. Zákonodárce toto vysvětluje až v důvodové zprávě. Tento stav významně zasahuje do právní jistoty daňových subjektů, ale také ztěžuje práci správci daně, který z pouhého znění zákona není schopen zjistit, jaké pravomoci je oprávněn užít. Postavení těchto subjektů nezlepšuje ani skutečnost, že významovým obsahem slova *nepřihlížet* není zjistit a stanovit daň tak, jak by byla zjištěna za jiných okolností. Je však nutné poznamenat, že ATAD v tomto neposkytuje nápomocnou ruku, jelikož ve svém

[371] *Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. Praha: Vláda ČR. 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

čl. 6 odst. 3 tvrdí, že v případech ignorování zneužívajících uspořádání bude daň stanovena podle vnitrostátních právních řádů. Proto by do budoucna bylo, z hlediska právní jistoty daňových subjektů i snížení nákladů na správu daní, výhodnější novelizovat znění současného českého GAAR, které by lépe formulovalo tu jeho část, která je v této práci označováno jako právní důsledky GAAR. Tedy stanovit skutečný obsah právních důsledků GAAR již v právním předpise, nikoli dodatečně vysvětlovat jejich neurčité znění v důvodové zprávě či očekávat, že rozhodovací praxí bude jejich obsah dotvořen.

Závěr

Tato práce se zabývá GAAR, jakožto legislativní reakcí národních a nadnárodních celků na postupy daňových subjektů, kterými si snižují své daňové povinnosti. Konkrétně se pak soustředí na podoby těchto legislativních reakcí v EU a v ČR. Přímým důvodem vzniku GAAR je jeho legislativní zakotvení do právního řádu národního či nadnárodního celku, které je důsledkem legislativního procesu. Při zkoumání legislativní reakce na vybraný společenský fenomén však nelze odhlížet od příčiny takového legislativního procesu. Tímto nepřímým důvodem vzniku GAAR je přítomnost postupů daňových subjektů, kterými si, formálně v souladu s právem, snižují své daňové povinnosti, které jsou ve svém souhrnu materiálně s právem rozpornými.

První kapitola této práce proto nejprve obsahuje teoretické rozdělení takových postupů daňových subjektů, kterými dosahují snížení daně, aby se tato práce následně mohla soustředit na popis GAAR v EU a v ČR. Možné postupy daňových subjektů, kterými tyto dosahují stanovení nižší daně, rozděluje do tří skupin podle jejich souladu s právem a na základě jejich společenské závažnosti. Toto rozdělení bylo učiněno zaprvé za účelem „zjednodušení" obdobných teoretických distinkcí postupů daňových subjektů, které nejsou ohledně takových postupů daňových subjektu jednotné.[372] Zadruhé toto rozdělení mělo vymezit oblast, v níž jsou obsaženy ty postupy daňových subjektů, kterými dosahují snížení daně a proti kterým je užíváno GAAR v rámci boje proti neoprávněnému snižování daní. Právě vymezení tohoto druhu chování je pro aplikaci GAAR důležité, protože určuje, vůči jakému druhu postupů daňových subjektů má být GAAR aplikováno a jaký postup daňového subjektu už nelze zařadit do množiny postupů daňových subjektů, proti kterým je GAAR užíváno. Ať už proto, že takové jednání je společensky závažnějším jednáním, a proto jsou proti němu aplikovány prostředky obsažené v trestním právu, nebo proto, že je takový postup zcela v souladu s právem, a proto by jeho existenci stát neměl nijak bránit.

Tyto cíle byly dosaženy zodpovězením výzkumných otázek vytknutých v úvodu k této práci. V první kapitole tedy byla získána odpověď na otázku, zda lze z hlediska práva nalézt rozdíl mezi postupy, kterými daňové subjekty ovlivňují stanovení daně tak, že je

[372] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, s. 10. ISBN 978-80-7502-226-4.

správcem daně stanovena daň nižší. První kapitola odpovídá tak, že tyto rozdíly nalézt lze. Rozdíly mezi postupy daňových subjektů z hlediska práva spočívají především v jejich souladu s právem. Ve skutečnosti existují postupy, které jsou v souladu s právem, a postupy, které jsou zcela zřejmě protiprávní. V praxi správy daní se ovšem objevila třetí skupina postupů daňových subjektů, kterými dosahují stanovení nižší daně. Tyto postupy se od protiprávní skupiny odlišují tím, že jsou v souladu se zněním zákona. Tato vlastnost je nazývána tak, že jsou formálně v souladu s právem, protože se tyto postupy daňových subjektů nedostávají do rozporu s právem vykládaným pouze jazykovou metodou výkladu práva. Od kategorie postupů daňových subjektů souladných s právem se však odlišují tím, že ve svém souhrnu vytváří takový stav, který se příčí smyslu a účelu příslušných právních předpisů nebo právnímu řádu. Materiálně jsou tedy s právem v rozporu.

Tři kategorie postupů daňových subjektů, kterými dosahují stanovení nižší daně, tato práce nazývá *tax evasion*, *tax avoidance* a daňová optimalizace. K užití anglických pojmů tato práce přistoupila proto, že napříč sekundárními prameny anglického znění panuje ohledně obsahu pojmů *tax evasion* a *tax avoidance* víceméně shoda, přičemž užití možných pendantů v češtině, jako kupříkladu daňový únik, daňový podvod, vyhýbání se daňovým povinnostem, zneužití práva v oblasti daní či obcházení zákona v oblasti daní, mohlo do debaty o obsahu těchto pojmů vnést spíše neporozumění. Tématem této práce však primárně není rozbor těchto pojmů, nýbrž analýza a popis GAAR, jakožto legislativní reakce národních či nadnárodních celků na postupy daňových subjektů, které jsou výše uvedenými názvy pojmenovávány. Proto pevné určení pojmů odpovídajících svým obsahem pojmům *tax evasion* a *tax avoidance* ponechává dalšímu studiu těchto fenoménů.

Dále první kapitola odpověděla na otázku, zda lze stanovit jasnou a určitou hranici mezi pojmy *tax evasion*, *tax avoidance* a daňová optimalizace. Na tuto otázku však bylo nepřímo odpovídáno i v rámci kapitol následujících. Odpovědí na vznesenou otázku je, že hranice *tax avoidance* jasně a určitě stanovit nelze. Obecně lze na základě závěrů první kapitoly říci, že krajní případy lze, na pomyslné přímce souladu postupů daňových subjektů s právem, zařadit do kategorií *tax evasion*, nebo daňové optimalizace. Hranice *tax avoidance* na této pomyslné přímce jsou, i přes určení hlavních znaků takového chování daňových subjektů, neurčité, a závisí na všech možných okolnostech případu. Na tomto místě je nutné zopakovat větu, že „*zdá se, že jsme schopní poznat* tax avoidance,

když jej vidíme, ale musíme ho vidět, abychom jej mohli poznat." („*It seems that we know tax avoidance when we see it, but we have to see it to know it.*")[373]

Ve druhé kapitole bylo přistoupeno k popisu GAARs v EU. Tento popis GAAR v EU byl uskutečněn proto, že právě jeho zakotvení do práva EU mělo největší vliv na jeho legislativní zakotvení do právního řádu ČR. Zároveň jsou GAARs v EU široce popisovány v sekundární literatuře z pohledu kontinentální právní kultury, a proto poskytují významný teoretický základ pro komparativní popis GAAR v ČR. Ve druhé kapitole je tedy nejdříve poskytnut popis historického vývoje GAAR v EU. V jeho rámci je popsána evoluce obsahu GAAR i sekundárních pramenů práva EU či jejich návrhů, ve kterých jsou GAARs v EU obsažena.

Jednou z otázek, které měla druhá kapitola zodpovědět, čím vlastně GAAR je. Na tuto otázku druhá kapitola odpovídá jako celek, ze kterého zde vyvodíme odpověď. Na základě poznatků druhé kapitoly lze metodou indukce definovat GAAR jako legislativní opatření zákonodárného orgánu mocenské organizace (státu či nadnárodního celku), které taková mocenská organizace vkládá do svého právního řádu za účelem přesného určení procesního postupu správce daně v rámci boje proti postupům daňových subjektů, kterými daňové subjekty, prostřednictvím vytváření systémů daňověprávně relevantních skutečností (uspořádání), jež jsou formálně v souladu s daňověprávní částí právního řádu této mocenské struktury, ale které jsou v rozporu se smyslem a účelem daňověprávních předpisů, dosahují stanovení daně nižší, než jaká by byla správcem daně stanovena, nebýt existence takových uspořádání (dosahují daňové výhody), přičemž toto legislativní opatření je subsidiární ve vztahu ke speciálním legislativním opatřením přijatým za účelem boje proti *tax avoidance*.

Tato posledně zmíněná subsidiarita je také odpovědí na otázku, co znamená obecnost GAAR, díky které je GAAR označováno obecným pravidlem proti *tax avoidance*. Obecnost GAAR vyplývá z jeho funkce subsidiarity vůči speciálním opatřením proti *tax avoidance*, jelikož „*funkcí GAAR v daňovém systému je vyřešit zneužívající daňové praktiky, jež projdou sítem, které je utkáno ze speciálních opatření proti vyhýbání se*

[373] PREBBLE, Zoe a John PREBBLE. The Morality of Tax Avoidance Symposium on Estate Planning: Moral, Religious and Ethical Perspectives. *Creighton Law Review* [online]. 2009, **43**(3), 693–746 [vid. 2022-04-21]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/creigh43&i=699

daním (SAARs). Obecným cílem GAAR je tedy zaplnit mezery v daňových systémech za účelem znemožnění zneužití práva.“[374]

Legislativní opatření, která splňují výše uvedenou definici, v právu EU obsažena jsou. Účinnými prameny práva EU, která obsahují GAAR, jsou v době psaní této práce MD, IRD, PSD a ATAD. Zde lze odpovědět i na otázku, zda je pravomoc aplikace GAAR v pramenech práva omezena. Pravomoc aplikovat GAAR v EU je v právu EU omezena, a toto omezení vyplývá z rozsahu věcné či osobní působnosti pramenů práva EU, které GAAR obsahují. V této práci je tento rozsah oprávněné aplikace GAAR pojmenován rozsah působnosti GAAR. Rozsah působnosti GAAR v případě IRD, MD a PSD je přímo určen právní oblastí, na něž se věcná působnost těchto směrnic vztahuje. Těmito právními oblastmi jsou v případě IRD tvořeny jednáním spočívajícím v přeshraničním převodu úroků nebo licenčních poplatků jednou společností druhé v rámci EU [375], v případě MD jsou tvořeny jednáním spočívajícím v přeshraničních přeměnách obchodních společností v rámci EU[376], a v případě PSD jsou tvořeny jednáním mateřských a dceřiných společností spočívajícím v přeshraničním převodu zisku mezi těmito společnostmi nebo jejich stálými provozovnami v rámci EU[377]. Z různých ustanovení IRD, MD i PSD vyplývá, že se tyto vztahují pouze na právnické osoby, nikoli na osoby fyzické. V případě ATAD je rozsah působnosti jejího GAAR přímo určen právní oblastí i subjekty, na něž se věcná i osobní působnost ATAD vztahuje. Osobní i věcná působnost ATAD je omezena na daně z příjmů právnických osob.

---

[374] ÖNER, Cihat. Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance? *EC TAX REVIEW* [online]. 2020, **29**(1), 38–52 [vid. 2022-02-01]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020005.pdf

[375] *Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2003. čl. 1 odst. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN

[376] *Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, division, partial division, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member states* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2009. čl. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=GA

[377] *Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015* [online]. Brussels: The Council of the European Union. 2015. čl. 1. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

Před aplikací GAAR je tedy nutné zjistit, zda lze GAAR na daný postup daňového subjektu vůbec aplikovat. GAAR totiž může být obsaženo v pramenu práva, jehož působnost se nevztahuje na daný daňový subjekt nebo oblast, ve které daňový subjekt svůj postup, kterým dosahuje snížení daňové povinnosti, uskutečňuje. Jak už bylo uvedeno výše, tuto vlastnost GAAR tato práce nazývá rozsah působnosti GAAR.

Dalším stupněm v rámci aplikace GAAR je povinnost správce daně identifikovat postup daňového subjektu, kterým dosahuje snížení daňové povinnosti. Existence takového strukturovaného postupu je zjišťována v rámci procesního kroku aplikace GAAR, který tato práce nazývá přítomnost uspořádání právních jednání relevantních z hlediska stanovení daně. Existence takového uspořádání (*tax arrangement*) je předpokladem následného procesního postupu, kterým je hodnocení takového uspořádání.

Dále tato práce v rámci druhé kapitoly odpovídá na otázku ohledně hodnotící struktury GAAR. Pokud postup daňového subjektu spadá do rozsahu působnosti GAAR, je nutné přistoupit k hodnocení samotného postupu čili uspořádání. Zabývat se strukturou uspořádání je ze strany správce daně potřebné jako další krok aplikace GAAR následující po rozhodnutí o rozsahu působnosti GAAR a zjištění, že je takové uspořádání právních jednání relevantních z hlediska stanovení daně přítomné. V rámci podkapitoly věnující se historickému vývoji GAAR bylo zjištěno, že explicitně vyjádřenou celou strukturu moderních GAARs v závazných a účinných pramenech práva EU má GAAR pouze v PSD a ATAD. Struktura těchto GAAR se skládá ze složek GAAR, tedy teoreticky vymezených částí tohoto opatření, které jsou ve své podstatě myšlenkovými kroky v rámci hodnocení, které musí správce daně učinit, aby došel k závěru, zda hodnocený postup daňového subjektu je s právem v souladu, či v rozporu. GAAR v EU, inspirováno rozhodovací praxí SDEU, teoreticky rozděluje postup daňového subjektu na jeho objektivní a jeho subjektivní stránku.

Objektivní stránka postupu daňového subjektu je hodnocena v rámci procesních kroků hodnotících složek GAAR, které jsou literaturou nazývány *objective test*, kterou je zjišťováno, zdali je určitý postup daňového subjektu v rozporu s právem. Subjektivní stránku postupu daňového subjektu hodnotí správce daně v rámci tzv. *subjective test*, kterým je zjišťován vnitřní vztah daňového subjektu k vnějším projevům jeho vůle.

Skupina hodnotících složek *objective test* dále obsahuje složky GAAR, kterými je zjišťováno, zda je hodnocené uspořádání zneužitím práva (*arrangement test*), zda takový

postup maří cíl, smysl a účel příslušného pramene práva (*následek uspořádání*) a zdali je takovým postupem dosahováno neoprávněné daňové výhody (*účinek uspořádání*). Část GAAR označována jako *subjective test* obsahuje jednu složku GAAR v EU nazvanou *purpose test*. V rámci *purpose test* je zjišťováno, zda měl daňový subjekt vnitřní vztah k dosažení daňové výhody prostřednictvím uspořádání, a jaký takovýto vnitřní vztah byl, tedy zda dosáhl požadované míry či požadovaného standardu. Míra vnitřního vztahu k dosažení daňové výhody prostřednictvím uspořádání je v rámci *purpose testu* v GAARs v PSD a ATAD stanovena jako *hlavní nebo jeden z hlavních účelů* dosažení takové daňové výhody, jejíž dosažení je v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Pokud jsou všechny výše uvedené složky GAAR naplněny, je správce daně oprávněn přistoupit k poslední složce GAAR, kterou jsou právní důsledky GAAR. Tato složka GAAR opravňuje orgán veřejné moci příslušný k aplikaci GAAR postupem, při kterém jsou zneužívající uspořádání právních jednání relevantních z hlediska stanovení daně nebo zneužívající části takového uspořádání ignorovány, popř. je celé takové uspořádání redefinováno, a na tomto základě je stanovena výsledná daň podle právního řádu členského státu, v němž je GAAR aplikováno.

V poslední, tedy třetí kapitole, bylo popsáno GAAR v ČR. Nejdříve bylo přistoupeno k popisu legislativního procesu, který vedl k jeho zakotvení do právního řádu ČR. V jeho rámci bylo na půdě PS PČR diskutováno, zda je nutné přijímat legislativní nástroj pro boj proti *tax avoidance*, pokud již byla vytvořena ustálená rozhodovací praxe správce daně či jiného orgánu veřejné moci příslušného k rozhodování ve věcech stanovení daně. K této diskusi bylo přispěno v podkapitole „Popis povahy GAAR ve vztahu k otázce, zda bylo nutné zakotvit GAAR do právního řádu ČR“.

Zároveň v rámci prvních dvou podkapitol bylo odpovídáno na otázku, zda byl český zákonodárce povinen přijmout GAAR. Český zákonodárce tuto povinnost nemá, ale z práva EU vyplývá povinnost členských států transponovat směrnice do vnitrostátního práva. Tato povinnost ČR se týkala i ATAD a v době přijímání GAAR do českého právního řádu nebyla českému zákonodárci ani navrhovateli známa okolnost (např. rozhodovací praxe SDEU), která by jej této povinnosti zbavovala. Z tehdejšího pohledu navrhovatele zák. č. 80/2019 Sb. tato povinnost tedy existovala stejně tak, jako možný postih ze strany orgánů EU za její porušení.

Následně bylo v rámci kapitoly GAAR v ČR přistoupeno k popisu jednotlivých složek českého GAAR. K tomuto popisu byla zaprvé využita analýza závěrečné zprávy z hodnocení dopadů a důvodové zprávy k zák. č. 80/2019 Sb., kterým bylo GAAR do českého právního řádu, konkrétně do DŘ, zakotveno. Zadruhé bylo k popisu jednotlivých složek GAAR v ČR užito komparativní metody, při které byla struktura českého GAAR porovnána se strukturou evropského GAAR a zároveň tato metoda sloužila jako inspirace k popisu jednotlivých složek českého GAAR.

Na tomto místě v této práci bylo také třeba zodpovědět otázku, zda lze strukturu GAAR v EU použít jako komparativní rámce struktury českého GAAR. Možnost komparace těchto struktur, ale především aplikace závěrů získaných analýzou GAAR v EU na české GAAR, tu je přítomna. Tato možnost vyplývá z několika skutečností. První z nich je okolnost, že české GAAR je odrazem transponovaného GAAR v EU, konkrétně pak GAAR v ATAD. Také je třeba zopakovat, že ideové zakořenění českého GAAR v právu EU přiznává i sám navrhovatel v důvodové zprávě k zákonu č. 80/2019 Sb., ve které upozorňuje na to, že se při tvorbě GAAR inspiroval nejen zněním GAAR v ATAD, ale také návrhem GAAR obsaženým v Doporučení Komise. Z těchto důvodů mohly být a byly k popisu českého GAAR použity závěry získané analýzou GAAR v EU.

Obdobně jako v části GAAR v EU tedy byly analyzovány a popsány jednotlivé požadavky, jejichž splnění je nutné proto, aby mohlo být české GAAR aplikováno. Tyto požadavky aplikace českého GAAR jsou nazývány složky českého GAAR. Složky českého GAAR jsou tvořeny, obdobně jako u GAAR v EU, rozsahem působnosti GAAR (tedy otázka po tom, zda daná věc spadá do působnosti právního předpisu, které české GAAR obsahuje), přítomností právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, hodnotícími složkami GAAR a právními důsledky.

Jelikož je české GAAR obsaženo v právním předpisu obecně upravující správu daní, tedy DŘ, lze GAAR aplikovat na jakékoli právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Poté, co správce daně rozhodne, že určitá právní skutečnost, jejíž soulad s právem má hodnotit, spadá do rozsahu působnosti GAAR, je oprávněn přistoupit k hodnocení určitého postupu daňového subjektu relevantního z hlediska stanovení daně. České GAAR, obdobně jako evropské GAAR, hodnotí postup daňového subjektu po jeho objektivní i subjektivní stránce.

Objektivními hodnotícími složkami českého GAAR jsou následek právních jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní a účinek takových právních skutečností. V českém GAAR však oproti evropskému GAAR absentuje jeho složka *arrangement test*. To je způsobeno tím, že evropské GAAR předpokládá vznik zneužití práva relevantního pro stanovení výsledné daně spojením více prvků postupu daňového subjektu. Objektivními částmi takového postupu daňového subjektu jsou neopravdové nebo uměle vytvořené uspořádání (vzhledem ke všem relevantním skutečnostem a okolnostem), které dosahuje daňové výhody, jejíž dosažení maří cíl nebo účel příslušného daňového právního předpisu. Český zákonodárce však nahlíží vznik zneužití práva po objektivní stránce postupu daňového subjektu již tím, že právním jednáním a jinými skutečnostmi rozhodnými pro správu daní je získána daňová výhoda v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Pro aplikaci českého GAAR tedy není nutné, aby právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní nebyly s ohledem na relevantní skutečnosti a okolnosti neopravdové nebo uměle vytvořené.

Subjektivní hodnotící složku českého GAAR tvoří test převažujícího účelu. V rámci tohoto testu v průběhu aplikace GAAR správce daně zjišťuje, zda dosažení daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu bylo *převažujícím účelem* právních jednání a jiných skutečnosti rozhodných pro správu daní.

Pokud hodnocení postupu daňového subjektu naplňuje znaky obsažené ve výše uvedených složkách českého GAAR, pak je správce daně oprávněn aplikovat poslední složku GAAR, kterou jsou právní důsledky GAAR. Právní důsledky aplikace českého GAAR opravňují správce daně *nepřihlédnout* při stanovení daně k právním jednáním a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Seznam zkratek

ATAD	Směrnice Rady (EU) 2016/1164 kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu
ČR	Česká republika
Doporučení Komise	Doporučení Evropské komise o agresivním daňovém plánování
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
GAAR	General Anti-Abuse Rule, General Anti-Avoidance Rule, Obecné opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem
IRD	Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států
IRS	Internal Revenue Service
MD	Směrnice Rady 2009/133/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy
MD 1990	Směrnice Rady 90/434/EHS o společném zdanění při fúzích, rozděleních převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států

Návrh CCCTB 2011	Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob
Návrh CCCTB 2016	Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob
Návrh CCTB 2016	Návrh Směrnice Rady o společném základu daně z příjmů právnických osob
Návrh FTT	Návrh směrnice Rady, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PSD	Směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států
PS PČR	Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky
SAAR	Specific Anti-Avoidance Rule
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
TAAR	Targeted Anti-Avoidance Rule
ÚS	Ústavní soud České republiky

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

BOBEK, M., Z. KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. vyd. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-35-3.

BOHÁČ, Radim et al., eds. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference = Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 : collection of papers from IXth International Scientific Conference*. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-57-8.

COUNCIL OF EUROPE, ed. *International tax avoidance and evasion: colloquy of 5-7 March 1980, Strasbourg: compendium of documents*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1981. Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation no. 31. ISBN 978-90-70125-19-6.

DRAŠTÍK, Antonín et al. *Trestní zákoník: komentář*. 2015. ISBN 978-80-7478-790-4.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-454-1.

INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, ed. *Tax avoidance, tax evasion: a survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982. ISBN 978-0-9505876-7-7.

TICHÝ, Luboš, Solange MASLOWSKI a Tomáš TROUP, ed. *Zneužití práva*. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2016. ISBN 978-80-87975-43-5.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. vyd. Praha: Beck, 1998. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7179-028-0.

LOUTZENHISER, Glen a John TILEY. *Tiley's revenue law* [online]. Ninth edition. vyd. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2019. ISBN 978-1-5099-2133-1.

MCCARTHY, Hui Ling. Abuse of rights : the effect of the doctrine on VAT planning. *British Tax Review*. 2007, roč. 52, č. 2, s. 160–174.

NOVOTNÁ, Monika et al. *Daňové řízení*. 1. vydání. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.

SEILER, Markus. *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*. Wien: Linde, 2016. ISBN 978-3-7073-3515-6.

SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.

SHIPWRIGHT, Adrian. *Tax avoidance and the law: sham, fraud or mitigation?*. London: Key Haven, 1997. ISBN 978-1-870070-79-9.

STENBERRE, Henrik. Denmark. In: *Tax Avoidance, Tax Evasion: A survey of the treatment of tax avoidance and tax evasion in the main industrialized countries of the world*. 1. vyd. London: International Bar Association in co-operation with Sweet & Maxwell, 1982, s. 29–39. ISBN 0-9505876-7-2.

THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague, The Netherlands: Kluwer Law International, 2003. ISBN 978-90-411-9923-2.

TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ a Jiří MALENOVSKÝ. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. ISBN 978-80-87576-53-3.

WEBER, Dennis. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. In: *Prohibition of Abuse of Law : A New General Principle of EU Law?* Oxford: Hart Publishing, 2011. Studies of the OIECL. ISBN 978-1-84113-938-8.

WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. 2. vydání. vyd. Praha: Auditorium, 2019. ISBN 978-80-87284-75-9.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

ARAMAYO, Silvia Velarde. A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth. *EC TAX REVIEW* [online]. 2016, roč. 25, č. 1, s. 4–17. Dostupné z: https://kluwerlawonline.com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2016002.pdf

BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal* [online]. 2008, roč. 40, č. 2, s. 229–251. ISSN 0024-7081. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/luclj40&i=241

BROE, Luc De a Dorien BECKERS. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2017, roč. 26, č. 3, s. 133–144. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2017015.pdf

COLVIN, Eric. Ordinary and Reasonable People: The Design of Objective Tests of Criminal Responsibility. *Monash University Law Review* [online]. 2001, roč. 27, č. 2, s. 197–228 [cit. 09.12.2021]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/monash27&i=203

Communication from the Commission to the European parliament and the Council: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action [online]. Brussels: European Commission, 2015 [cit. 18.11.2021]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/com_2015_302_en.pdf

Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31975Y0214(01)&from=EN

DEBELVA, Filip a Joris LUTS. The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive. *European taxation* [online]. 2015, roč. 55, č. 6, s. 223–234. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive

Differences between Subjective and Objective in Mens Rea. In: *lawteacher.net* [online] [cit. 16.12.2021]. Dostupné z: https://www.lawteacher.net/free-law-essays/criminal-law/differences-between-subjective-and-objective-in-mens-rea-7716.php

DOHR, James L. Avoidance vs. Evasion of Tax Liability. *National Income Tax Magazine* [online]. 1928, roč. 6, č. 10, s. 370–374 [cit. 12.03.2021]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/taxtm6&i=332

DOVER, Robert et al. *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union I, I,* [online]. Brussels: European Parliament, 2015 [cit. 17.03.2021]. ISBN 978-92-823-7991-2. Dostupné z: http://bookshop.europa.eu/uri?target=EUB:NOTICE:QA0415644:EN:HTML

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. Praha: Vláda ČR, 2019. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqge4v6obql5shu&rowIndex=0

EUROPEAN COMMISSION. *Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning* [online]. Brussels: European Commission, 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EN

European Parliament legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (COM(2011)0121 - C7-0092/2011 - 2011/0055(CNS)) [online]. duben 2012. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-7-2012-0135_EN.html?redirect

Event: Meaning of event in English. *Cambridge Dictionary* [online]. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/event

Event: Definition of event. *Merriam-Webster* [online]. Springfield, Massachusetts, USA: Merriam-Webster [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: https://www.merriam-webster.com/dictionary/event.

Event: Meaning of event in English. *Lexico* [online]. Oxford, United Kingdom: Oxford University Press [cit. 2022-03-03]. Dostupné z: https://www.lexico.com/definition/event

Event: Meaning of event in English. *Cambridge Dictionary* [online]. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/event

EVROPSKÁ KOMISE. *Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování* [online]. Brusel: Evropská komise, 2012. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=BG

FERJENČÍK, Mikuláš. Pozměňovací návrh poslance Mikuláše Ferjenčíka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (sněmovní tisk č. 206). [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=140055

FRANZ, Tobias. The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission. *Intertax* [online]. 2015, roč. 43, č. 11, s. 660–672. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/JournalArticle/Intertax/43.11/TAXI2015063

HASLEHNER, Werner C. et al., eds. *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. Cheltenham, UK ; Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited, 2020. Elgar tax law and practice. ISBN 978-1-78990-576-2. Dostupné z: https://www-elgaronline-com.ezproxy.is.cuni.cz/view/edcoll/9781789905762/9781789905762.xml

Information Circular 73-10R3: ARCHIVED - Tax evasion. *Government of Canada* [online]. February 13, 1987 [cit. 2019-12-10]. Dostupné z: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/previous-year-forms-publications/archived-ic73-10r3/archived-tax-evasion.html

Internal Revenue Manuals: Part 25 Special Topics, 25.1.1.2.4 Avoidance vs. Evasion [online]. Internal Revenue Service, 2014. Dostupné z: https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140540668450224

JACKSON, Christopher. Reasonable Persons, Reasonable Circumstances. *San Diego Law Review* [online]. 2013, roč. 50, č. 3, s. 651–706. Dostupné z: https://heinonline-

org.ezproxy.is.cuni.cz/HOL/Page?handle=hein.journals/sanlr50&id=697&collection=journals&index=journals/sanlr

KOLOUŠEK, Martin. Pojem a struktura právní normy - II. část. In: *Právní prostor* [online]. 2019 [cit. 18.05.2022]. Dostupné z: https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/pojem-a-struktura-pravni-normy-ii-cast

KOLOUŠEK, Martin. Pojem a struktura právní normy - III. část. In: *Právní prostor*. 2019 [cit. 18.05.2022]. Dostupné z: https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/pojem-a-struktura-pravni-normy-iii-cast

LANG, Michael. Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective. In: *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* [online]. Oxford: Hart Publishing, 2011. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. ISBN 978-1-84113-938-8. Dostupné z: https://web-p-ebscohost-com.ezproxy.is.cuni.cz/ehost/ebookviewer/ebook/ZTAwMHh3d19fNDM3NTUxX19BTg2?sid=011e7d7a-3992-454e-a68b-c21c63fec5d1@redis&vid=0&format=EB&rid=1

LANG, Michael et al. *GAARs : A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* [online]. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2016. WU - Tax Law and Policy Series. ISBN 978-90-8722-358-8. Dostupné z: https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e000xww&AN=1553369&lang=cs&site=ehost-live

LAVICKÝ, Petr. *Občanský zákoník I. Obecná část (§1-654). Komentář* [online]. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2022. ISBN 978-80-7400-852-8. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembsgfpwk5tlgi2q&tocid=nnptembsgfpwk5tlgi2q

LI, Jinyan. Economic Substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance. *Canadian Tax Journal* [online]. 2006, roč. 54, č. 1, s. 23–56 [cit. 25.05.2022]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/cdntj54&i=43

MARTINS, António. An Accounting and Financial Note about the Economic Substance Test. *EC Tax Review* [online]. 2006, roč. 29, č. 5, s. 250–256 [cit. 25.05.2022]. Dostupné

z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020052.pdf

MCMAHON, JR., Martin J. Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine. 2010. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/abstract=1623822

MELDGAARD, Henrik et al. *Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report.* [online]. Luxembourg: Publications Office, 2016 [cit. 17.03.2021]. ISBN 978-92-79-54550-4. Dostupné z: https://data.europa.eu/doi/10.2778/59284

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu* [online]. Praha: MFCR.cz, 2017 [cit. 25.05.2022]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf

NAVARRO, Aitor, Leopoldo PARADA a Paloma SCHWARZ. The Proposal for an EU-Anti Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. *EC TAX REVIEW* [online]. 2016, roč. 25, č. 3, s. 117–131 [cit. 13.10.2020]. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2016013.pdf

OECD: Work on Tax Avoidance and Evasion. *Intertax* [online]. 1980, roč. 8, č. 1. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI1980003.pdf

Opatření. *Internetová jazyková příručka* [online]. Praha: Akademie věd České republiky [cit. 2020-10-21]. Dostupné z: https://prirucka.ujc.cas.cz/?id=opat%C5%99en%C3%AD

ÖNER, Cihat. Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance? *EC TAX REVIEW* [online]. 2020, roč. 29, č. 1, s. 38–52. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2020005.pdf

ÖNER, Cihat. Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law. *EC TAX REVIEW* [online]. 2018, roč. 27, č. 2, s. 96–112. Dostupné z: https://kluwerlawonline-com.ezproxy.is.cuni.cz/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA2018011.pdf

Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 20. schůze, 23. 10. 2018, 22. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/020schuz/bqbs/b01202201.htm

Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky 2017-2021, 24. schůze, 21. 12. 2018, 130. bod pořadu schůze [online]. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/024schuz/bqbs/b27613001.htm

PREBBLE, Zoë M. a John PREBBLE. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin for International Taxation* [online]. 2008, roč. 4, č. 62, s. 151–170 [cit. 06.10.2020]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/abstract=1473612

PREBBLE, Zoe a John PREBBLE. The Morality of Tax Avoidance Symposium on Estate Planning: Moral, Religious and Ethical Perspectives. *Creighton Law Review* [online]. 2009, roč. 43, č. 3, s. 693–746 [cit. 21.04.2022]. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/creigh43&i=699

SEELY, Anthony. *Briefing Paper: Tax avoidance and tax evasion* [online]. House of Commons Library. Dostupné z: https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-7948/CBP-7948.pdf

Sněmovní tisk 206, vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákona v oblasti daní - EU [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, [cit. 07.04.2022]. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&T=206

Stanovisko generálního advokáta Ruize-Jaraba Colomera ze dne 14. 3. 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:174, bod 45.

Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0439&qid=1615468575304&from=CS

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. [online] 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-428-5. Dostupné z: https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembrgjpwk5tlg4&tocid=nnptembrgjpwk5tlg4

THE OFFICE OF THE REVENUE COMMISSIONERS. Part 33-01-01 - Main purpose test. *Tax and Duty Manual* [online]. 2020. Dostupné z: https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-01-01.pdf

Transakce. *Internetová jazyková příručka* [online]. Praha: Akademie věd České republiky [cit. 2020-10-21]. Dostupné z: https://prirucka.ujc.cas.cz/?id=transakce

UNIKEL, Robert. Reasonable Doubts: A Critique of the Reasonable Woman Standard in American Jurisprudence Comments. *Northwestern University Law Review* [online]. 1992, roč. 87, č. 1, s. 326–375. Dostupné z: https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/illlr87&i=346

Uspořádání. *Internetová jazyková příručka* [online]. Praha: Akademie věd České republiky [cit. 2020-10-21]. https://prirucka.ujc.cas.cz/?slovo=uspo%C5%99%C3%A1d%C3%A1n%C3%AD

Význam 1. v: Opatření. In: *Wikislovník* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2019 [cit. 2020-10-21]. Dostupné z: https://cs.wiktionary.org/wiki/opat%C5%99en%C3%AD

WEBER, Dennis. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *Erasmus Law Review*. 2017, roč. 10, č. 1, s. 48–59. Dostupné z: http://www.elevenjournals.com/doi/10.5553/ELR.000081

WEISBACH, David A. An Economic Analysis of Anti-Tax-Avoidance Doctrines. *American Law and Economics Review* [online]. 2002, roč. 4, č. 1, s. 88–115. Dostupné z: https://academic-oup-com.ezproxy.is.cuni.cz/aler/article/4/1/88/109052?searchresult=1

WRIGHT, R George. Objective and Subjective Tests in the Law. *The University of New Hampshire Law Review* [online]. 2017, roč. 16, č. 1, s. 121–146. Dostupné z: https://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1277&context=unh_lr

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. Praha: Vláda ČR, 2018. Dostupné z: https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135854

3. Seznam použitých právních předpisů

Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [online]. Brussels: The Council of the European Union, 2003. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the commont system of value added tax [online]. Brussels: The Council of the European Union, 2006. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=en

Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, division, partial division, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member states [online]. Brussels: The Council of the European Union, 2009. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=GA

Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, ve znění novelizující Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015 [online]. Brussels: The Council of the European Union, 2015. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&from=EN

Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [online]. Brussels: The Council of the European Union, 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN

EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax* [online]. únor 2013. Dostupné z: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6442-2013-INIT/en/pdf

EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base* [online]. říjen 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF

EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [online]. březen 2011. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52011PC0121R%2801%29&qid=1667894785458

Směrnice Rady 90/434/EHS z 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1990/434/oj

Směrnice Rady 2003/49/ES - ze dne 3 června 2003 - o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států [online]. Brusel: Rada Evropských společenství, 2006. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN

Směrnice Rady 2009/133/ES - ze dne 19. října 2009 - o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy [online]. Brusel: Rada Evropské Unie, 2009. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=EN

Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016 - kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování

vnitřního trhu [online]. Brusel: Rada Evropské Unie, 2016. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=en

Směrnice Rady 2011/96/EU ze 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32011L0096

Statut práv daňových poplatníků (*Statuto dei diritti del contribuente*). Dostupné v původním znění zde: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/dipartimento_pol_fisc/Legge_del_27_07_2000_n._212_-_.pdf

Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 119/01, www.nalus.usoud.cz

Nález Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04 (N 16/36 SbNU 173). Dostupné z: www.nalus.usoud.cz

Nález Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06 (ECLI:CZ:US:2007:3.US.374.06.1). Dostupné z: www.nalus.usoud.cz

Rozhodnutí Nejvyššího civilního soudu ve Skotsku (*Court of Session*) ze dne 3. prosince 1929 ve věci *Ayrshire Pullman Motor Service and D. M. Ritchie v. The Commissioners of Inland Revenue*

Rozhodnutí Odvolacího soudu Spojených států amerických pro Druhý okruh ze dne 19. 3. 1934, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), dostupné na: https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/

Rozhodnutí Odvolacího soudu Spojených států amerických pro Federální okruh ze dne 12. 6. 2006 ve věci *Coltec Industries, Inc. v. United States,* 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006), 549 U.S. 1206 (2007)

Rozhodnutí Sněmovny Lordů Spojeného království ve věci *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* ze dne 7. 5. 1935, [1936] A.C. 1, dostupné na: http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html

Rozhodnutí Sněmovny Lordů Spojeného království ve věci *Commissioners of Inland Revenue v. Willoughby* ze dne 10. 7. 1997, [1997] UKHL 29, [1997] 1 WLR 1071, dostupné na: https://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1997/29.html

Rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004, č. 869/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 79, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2006, čj. 2 As 50/2005-53, č. 1034/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 2 Afs 83/2010 – 75, www.nssoud.cz

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, www.nssoud.cz

Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 1991, spojené věci C-143/88 a C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65

Rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695

Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16

Rozsudek SDEU ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369

Rozsudek SDEU ze dne 12. 5. 2005, *RAL*, C-452/03, ECLI:EU:C:2005:289

Rozsudek SDEU ze dne 15. 12. 2005, *Centralan Property*, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773;

Rozsudek SDEU ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-96/04, ECLI:EU:C:2006:544

Rozsudek SDEU ze dne 11. 12. 2008, *A.T.*, C-285/07, ECLI:EU:C:2008:705

Rozsudek SDEU ze dne 22. 12. 2008, věc C-161/07, ECLI:EU:C:2008:759

Rozsudek SDEU ze dne 20. 5. 2010, *Zwijnenburg*, C-352/08, ECLI:EU:C:2010:282

Rozsudek SDEU ze dne 29. 3. 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184

Rozsudek SDEU ze 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373

Rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, *Italmoda*, spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455;

Rozsudek SDEU ze dne 8. 3. 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177
Rozsudek SDEU ze dne 22. 11. 2017, *Cussens*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881
Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, *Danmark IRD*, spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134
Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, *Danmark MD*, spojené věci C-116/16, C-116/16, ECLI:EU:C:2019:135

Obecné opatření proti vyhýbáním se daňovým povinnostem

Abstrakt

Tato diplomová práce se nejprve obecně zabývá základním rozdělením postupů daňových subjektů, kterými si snižují své daňové povinnosti, podle jejich souladu s právem. Následně se soustředí na legislativní reakce nadnárodního celku i státu ve formě obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které jsou nejvíce významné z pohledu českých daňových subjektů. Těmi jsou obecná opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem obsažená v pramenech práva Evropské unie a obecné opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem obsaženého v právním řádu České republiky. Cílem této práce je zjištění obsahu obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem a tím odpovědět na otázku, čím toto opatření vlastně je. Tohoto cíle dosahuje analýzou příslušných pramenů práva i sekundární literatury, deskripcí obsahových části evropských a českého opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem a jejich vzájemnou komparací. V části obecných opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem v Evropské unii se tato práce nejprve soustředí na historický vývoj různých podob obecných opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem v právu EU. Tato práce následně popisuje jednotlivé složky obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které představují jednotlivé procesní kroky správce daně, které by podle konkrétního obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem měl správce daně učinit. Tyto jednotlivé složky tvoří skutečný obsah moderních evropských obecných opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které jsou v pramenech práva Evropské unie stanoveny. Tímto získává důležité penzum informací pro analýzu i popis českého obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, ale zároveň tím pro české opatření vytváří důležitý komparativní rámec. V kapitole zabývající se českým obecným opatřením proti vyhýbání se daňovým povinnostem soustředí tato práce svou pozornost nejprve na legislativní proces přijetí tohoto opatření. Následně odpovídá na otázku, zda bylo nutné začlenit obecné opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem do právní řádu České republiky. Dále tato kapitola popisuje obsah české obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž užívá komparace s obecným opatřením proti vyhýbáním se daňovým povinnostem obsaženým v právu Evropské unie. Nakonec se tato práce zamýšlí nad možnou budoucí podobou obecného opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem v České republice.

Klíčová slova: Obecné opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, vyhýbání se daním, daňové plánování

General Anti-Abuse Rule

Abstract

This thesis first deals in general terms with the basic classification of taxpayers' strategies for reducing their taxes based on compliance of these strategies with the law. It then focuses on the legislative responses having the form of General Anti-Avoidance Rule of the supranational and the state entities which are most relevant in relation to Czech taxpayers. These are the General Anti-Avoidance Rules contained in the sources of European Union law and the General Anti-Avoidance Rules contained in the legal order of the Czech Republic. The aim of this thesis is to determine the content of the General Anti-Avoidance Rule and thus to answer the question of what this measure truly is. This aim is achieved by analysing relevant sources of law and secondary literature, by describing the content of the European and Czech General Anti-Avoidance Rules and by comparing them with each other. In the chapter which is dealing with General Anti-Avoidance Rules in the European Union, this thesis first focuses on the historical development of various forms of General Anti-Avoidance Rules in European Union law. In this chapter the author then describes the particular components of a European General Anti-Avoidance Rules, which precisely represent the procedural steps a tax authority applying General Anti-Avoidance Rule should take according to the wording of applied General Anti-Avoidance Rule. These individual components then constitute the actual content of modern European General Anti-Avoidance Rules contained in the sources of European Union law. This provides important information for the analysis and description of the Czech general anti-avoidance measure, but at the same time creates an important comparative framework for describing the Czech General Anti-Avoidance Rule. In the chapter dealing with the Czech General Anti-Avoidance Rule, this thesis first focuses on the legislative procedure of adopting this measure. It then answers the question of whether it was necessary to incorporate the General Anti-Avoidance Rule into the Czech legal order. Next, this chapter describes the content of the Czech General Anti-Avoidance Rule, using comparative method to compare Czech General Anti-Avoidance Rule with the General Anti-Avoidance Rules contained in European Union law. Finally, this thesis contemplates the possible development of the General Anti-Avoidance Rule in the Czech Republic.

Key words: General Anti-Avoidance Rule, tax avoidance, tax planning